

Technická univerzita v Liberci
Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Veronika Šantinová

Technická univerzita v Liberci

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 – Ekonomika a management
Studijní obor: Podniková ekonomika

Odlišnosti řízení nákladů v rovině finančního a manažerského účetnictví

Differences of cost management according to finance and management accounting

DP – PE – KFÚ 2012 – 54

Bc. Veronika Šantinová

Vedoucí práce: Ing. Radana Hojná Ph.D., Katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. David Kořenek, Controller společnosti SpofaDental a. s.

Počet stran: 81

Počet příloh: 8

Datum odevzdání: 4. května 2012

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci dne 4. května 2012

Bc. Veronika Šantinová

Anotace

Diplomová práce se zabývá odlišnostmi v řízení nákladů z pohledu finančního a manažerského účetnictví v rámci teorie a aplikace v praxi. Teoretická část je věnována charakteristikám a vzájemným odlišnostem jednotlivých účetních systémů. Praktická část popisuje aplikaci problematiky ve výrobním podniku SpofaDental a. s., který je členem korporace Danaher Corporation, a který je tradičním výrobcem nekovových dentálních materiálů. Důraz je kladen na analýzu a fungování manažerského účetnictví. Cílem této části je zjistit, zda je sledování nákladů v podniku dostačující, a zda získaná data poskytují managementu společnosti potřebné informace pro efektivní řízení nákladů. V průběhu praktické části diplomové práce je poukázáno na slabá a problematická místa, ke kterým jsou navržena možná doporučení nebo řešení, která by přispěla k hlubší analýze nákladů a tím umožnila zefektivnění celkového řízení nákladů.

Klíčová slova

Analýza, finanční účetnictví, kalkulace, manažerské účetnictví, nákladová cena, náklady, nové produkty.

Annotation

This diploma thesis deals with the differences in cost management from financial and managerial accounting point of view in both theory and practice context. Theoretical part describes a theoretical background of different accounting systems as well as differences among them. Practical part examines using of particular accounting system in manufacturing company SpofaDental a. s., which is a member of Danaher Corporation. This company is traditional producer of non-metallic dental materials. Emphasis is put on analysis and functioning of managerial accounting. The main objective of this part is to find out if watching costs is sufficient, and if obtained data provides management of the company with enough information for effective cost management. In this work there are also weak and problem parts identified and some suggestions to solve these problems are proposed. These suggestions should lead to a deeper analysis of costs and therefore make cost management more effective.

Key Words

Analysis, financial accounting, calculation, costs, cost price, management accounting, new products.

Obsah

SEZNAM ZKRATEK	10
SEZNAM TABULEK	11
SEZNAM OBRÁZKŮ	12
ÚVOD	13
1 ODLÍŠNOSTI FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ.....	15
1.1 FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ.....	16
1.2 MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ	17
1.2.1 <i>Struktura manažerského účetnictví.....</i>	<i>18</i>
1.2.2 <i>Předpoklady manažerského účetnictví</i>	<i>19</i>
1.3 VZTAH FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	20
1.4 ÚČETNÍ INFORMACE FINANČNÍHO A MANAŽERSKÉHO ÚČETNICTVÍ	20
1.4.1 <i>Jednookruhová účetní soustava.....</i>	<i>21</i>
1.4.2 <i>Dvouokruhová účetní soustava.....</i>	<i>22</i>
1.5 POJETÍ ÚČETNÍCH A MANAŽERSKÝCH NÁKLADŮ	24
1.5.1 <i>Finanční pojetí nákladů.....</i>	<i>24</i>
1.5.2 <i>Manažerské pojetí nákladů.....</i>	<i>25</i>
1.6 ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	28
1.6.1 <i>Druhové členění nákladů.....</i>	<i>28</i>
1.6.2 <i>Účelové členění nákladů.....</i>	<i>29</i>
1.6.3 <i>Klasifikace nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik</i>	<i>30</i>
1.6.4 <i>Kalkulační členění nákladů</i>	<i>31</i>
1.6.5 <i>Rozdělení nákladů ve vztahu k objemu výkonů.....</i>	<i>34</i>
2 KALKULACE	36
2.1 KALKULACE V ŘÍZENÍ PO LINII VÝKONŮ	36
2.1.1 <i>Alokace nákladů</i>	<i>38</i>
2.1.2 <i>Struktura nákladů</i>	<i>39</i>
3 VÝROBNÍ PODNIK SPOFADENTAL A. S.	40

3.1	SOUČASNÁ VÝROBA	41
4	FINANČNÍ A „DAŇOVÉ“ ÚČETNICTVÍ	43
4.1	FINANČNÍ ÚČETNICTVÍ.....	43
4.1.1	<i>Majetková a finanční struktura podniku.....</i>	<i>44</i>
4.2	„DAŇOVÉ ÚČETNICTVÍ“	47
5	MANAŽERSKÉ ÚČETNICTVÍ PODNIKU	50
5.1	ČLENĚNÍ NÁKLADŮ.....	50
5.1.1	<i>Členění nákladů podle účetní osnovy</i>	<i>50</i>
5.1.2	<i>Členění nákladů podle střediska.....</i>	<i>53</i>
5.1.3	<i>Sledování nákladů podle projektů</i>	<i>56</i>
5.2	NÁKLADOVÉ CENY	59
5.2.1	<i>Přecenění nákladových cen</i>	<i>60</i>
5.2.2	<i>Přecenění koncem roku 2006</i>	<i>60</i>
5.2.3	<i>Přecenění koncem roku 2010</i>	<i>60</i>
5.2.4	<i>Závěr analýzy.....</i>	<i>61</i>
5.3	SLEDOVÁNÍ NÁKLADŮ NA VÝROBU JEDNOTLIVÝCH VÝROBKOVÝCH ŘAD	62
5.4	PROCESNÍ NÁKLADOVÉ KALKULACE.....	63
5.5	NOVÉ VÝROBKY	64
5.6	ANALÝZA NÁKLADŮ SPOJENÝCH S NOVÝMI VÝROBKY	65
5.7	NÁVRH SLEDOVÁNÍ BILANCE NOVĚ ZAVÁDĚNÝCH VÝROBKŮ	72
	ZÁVĚR.....	76
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	79
	SEZNAM PŘÍLOH	81

Seznam zkratek

a. s.	akciová společnost
cca	cirka
CF	cash flow
DPPO	daň z příjmů právnických osob
PRS	Product requirement specification (systém schvalování)
HFM	Hyperion financial management (aplikace pro nahrávání výsledků pro reporting mateřské společnosti)
ISO	International Standards Organization (Mezinárodní organizace pro standardizaci)
IS	informační systém
IT	information technology (informační technologie)
kWh	kilowatthodina
Launch	anglické označení pro uvedení výrobku na trh
LTD.	Limited (anglické označení společnosti s ručením omezeným)
MFG/Pro	informační systém podniku
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
SP	sociální pojištění
STD	standard
THP	technicko hospodářský pracovník
TUL	Technická univerzita v Liberci
ZP	zdravotní pojištění

Seznam tabulek

<i>Tab. 1: Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví.....</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 2: Základní popis finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů</i>	<i>27</i>
<i>Tab. 3: Analytické rozdělení nákladových účtů.....</i>	<i>46</i>
<i>Tab. 4: Výpočet daně z příjmu právnických osob za rok 2011.....</i>	<i>48</i>
<i>Tab. 5: Některé typy analytického členění účtu 518 – Služby</i>	<i>51</i>
<i>Tab. 6: Příklady členění účtů</i>	<i>52</i>
<i>Tab. 7: Výrobní střediska (přímá, variabilní)</i>	<i>55</i>
<i>Tab. 8: Obslužná střediska (nepřímá, fixní).....</i>	<i>56</i>
<i>Tab. 9: Sledování nákladů podle projektů.....</i>	<i>58</i>
<i>Tab. 10: Evidence spotřeby elektrické energie.....</i>	<i>62</i>
<i>Tab. 11: Vývoj prodejů nových výrobků.....</i>	<i>64</i>
<i>Tab. 12: Standardní náklady nových výrobků.....</i>	<i>65</i>
<i>Tab. 13: Odhad mzdových nákladů</i>	<i>69</i>
<i>Tab. 14: Náklady na vzorky.....</i>	<i>69</i>
<i>Tab. 15: Ostatní náklady nových výrobků.....</i>	<i>70</i>
<i>Tab. 16: Přehled zjištěných celkových nákladů.....</i>	<i>71</i>
<i>Tab. 17: Porovnání objemu prodejů a nákladů.....</i>	<i>71</i>
<i>Tab. 18: Nové projekty</i>	<i>73</i>
<i>Tab. 19: Sledování % pracovní doby strávené na jednotlivých projektech</i>	<i>73</i>
<i>Tab. 20: Sledování výrobních odchylek.....</i>	<i>74</i>
<i>Tab. 21: Reporting.....</i>	<i>75</i>

Seznam obrázků

<i>Obr. 1: Subsystemy účetních informací a jejich uživatelé.....</i>	<i>18</i>
<i>Obr. 2: Jednookruhová organizace ve vztahu finančního a manažerského účetnictví</i>	<i>22</i>
<i>Obr. 3: Dvouokruhová organizace ve vztahu finančního a manažerského účetnictví</i>	<i>23</i>
<i>Obr. 4: Členění nákladů</i>	<i>33</i>
<i>Obr. 5: Logo společnosti</i>	<i>40</i>
<i>Obr. 6: Proces faktury přijaté</i>	<i>63</i>

Úvod

Diplomová práce se zabývá odlišnostmi v řízení nákladů v rovině finančního a manažerského účetnictví. Cílem práce je analýza řízení nákladů ve výrobním podniku SpofaDental a. s., s důrazem na subsystém manažerského účetnictví. Na základě této analýzy jsou následně vypracovány závěry a návrhy, které by umožnily zefektivnit celý proces řízení nákladů.

Práce si neklade za cíl pojmout a zpracovat kompletní problematiku řízení nákladů. Zaměřuje se především na takové oblasti řízení, které jsou v praxi podniku SpofaDental a. s. využívány, a na ty oblasti, které vykazují určité nedostatky.

Důvodem, proč jsem si zvolila právě téma z oblasti řízení nákladů, je chuť zabývat se do budoucna tímto oborem. Zpracování diplomové práce mi umožnilo především controllingové oddělení společnosti, které velice úzce spolupracuje s oddělením finančním. Controlling sám o sobě je využíván vedením společnosti s cílem zvyšovat efektivitu celého procesu řízení tak, aby bylo možné dosahovat stanovených podnikových cílů.

Finanční účetnictví je založeno na principu věrného a poctivého zobrazování stavu majetku a závazků podniku, s čímž je spojený výsledek hospodaření. Získané informace slouží jak vedení podniku, tak i externím uživatelům. Manažerské účetnictví naopak umožňuje podrobnější pohled na činnosti podniku. Zjištěná data jsou k dispozici pouze interním uživatelům a jsou důležitým informačním zdrojem každého řídicího pracovníka.

Diplomová práce je rozdělena do dvou částí, a to na teoretickou a praktickou část. Teoretická část prezentuje jednotlivé účetní subsystémy a jejich rozdílné chápání v pojetí nákladů. V rámci teoretické části jsou vysvětleny vybrané pojmy a postupy pro účely řízení nákladů. Důraz je kladen na rozčlenění nákladů, které napomáhá k jejich lepšímu řízení. Toto členění slouží zejména manažerskému účetnictví k rozeznání příčin vzniku nákladů a následným postupům, jak je řídit. Dále se teoretická část zabývá kalkulacemi v řízení po linii výkonů, jakožto základním nástrojem řízení nákladů. Jsou zde vysvětleny základní pojmy, ale také se tato část zaměřuje na alokaci a strukturu nákladů.

Praktická část diplomové práce nejprve charakterizuje společnost SpofaDental a. s. a její produktové portfolio. Tato část je dále rozdělena na dvě kapitoly. První prezentuje finanční účetnictví a analyzuje informace o majetkové a finanční struktuře a o způsobu členění a řízení nákladů. Součástí této kapitoly je oblast účetnictví důležitá pro daňové účely a nezbytná pro finanční účetnictví.

Druhá část detailně analyzuje oblast manažerského účetnictví a jeho postupy v řízení nákladů. Díky tomu, že společnost SpofaDental a. s. je součástí korporace Danaher Corporation, používá specifické označení nákladových středisek. V důsledku toho jsou zde detailně vymezeny způsoby členění nákladů a metody stanovení nákladových cen. Nicméně jsou zde ale především prezentovány a analyzovány takové oblasti řízení nákladů, které vytváří prostor pro nové návrhy či zlepšení. V průběhu praktické části jsou ke slabým a problematickým místům navržena opatření s cílem přispět k optimalizaci a zefektivnění dané problematiky.

Mezi zdroje, ze kterých jsem čerpala, patřily zejména publikace od autorů prof. Ing. Bohumila Krále, CSc. a kolektivu (Manažerské účetnictví) a Ing. Borise Popeska, Ph.D. (Moderní metody řízení nákladů). Mezi další publikace patří především kniha od prof. Ing. Jany Fibírové, CSc. a kolektivu (Nákladové a manažerské účetnictví) a Ing. Mojmíra Hradeckého, CSc. a kolektivu (Manažerské účetnictví).

1 Odlišnosti finančního a manažerského účetnictví

Neoddělitelnou součástí každého podniku je podnikatelský proces spočívající ve vynakládání vstupů tak, aby hodnota výstupů byla vyšší než hodnota vynaložených vstupů. Postupem času docházelo k obsahovému oddělení účetnictví podle toho, kdo je uživatelem daných informací a jaké řeší rozhodovací úlohy.

Rozlišuje se finanční účetnictví, zobrazující podnikatelský proces pro potřeby externích uživatelů a „daňové účetnictví“, primárně se zabývající správným vyjádřením základu daně. V poslední řadě se jedná o informace, které jsou využívány podnikovým vedením při řízení podnikatelských procesů, tzn. manažerské účetnictví. Každý z těchto subsystémů se liší obsahem a především svým cílem.

Prostřednictvím účetnictví je podnikatelský proces zobrazován v hodnotovém vyjádření. Účetnictví zobrazuje realitu používanými principy, stanovenými metodami a pravidly. Úkolem účetnictví je znázornit podnikatelský proces jak v okamžiku příjmu a výdeje peněžních prostředků, tak především během celého procesu. Získané informace poskytují přehled o výši vstupů a výstupů, ale také o jednotlivých činnostech, které jsou odlišné a originální pro každý podnik. Výkonem se rozumí výsledek podnikatelských činností, který je dále rozčleněn podle toho, pro koho je určen. Jedná se o externí a interní výkony, kde externím výkonem rozumíme výstup prodávaný na trhu za tržní ceny externím zákazníkům. Interní výkon je výsledkem činnosti vnitropodnikových útvarů, který je předáván uvnitř podniku mezi jednotlivými útvary, které jsou v každém podniku jiné a slouží k zajišťování podnikatelského procesu a pro vytvoření externích výkonů.¹

¹ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 42.

1.1 Finanční účetnictví

Účetnictví je základním zdrojem průkazných, úplných, spolehlivých a srovnatelných informací o finanční situaci podniku, výsledku hospodaření a o rentabilitě vloženého kapitálu. Účetnictví je důkazním prostředkem při vedení sporů, je základem pro výměr daňové povinnosti, poskytuje informace pro podnikové a vnitropodnikové rozhodování. Účetnictví má rozdílné konečné uživatele účetních informací a díky tomu má odlišné úlohy a obsah. Jedná se o uživatele interní, externí a stát (v souvislosti pro výměr daňové povinnosti). Pro externí uživatele je určeno finanční účetnictví, pro interní uživatele finanční a manažerské účetnictví a pro splnění daňové povinnosti tzv. daňové účetnictví. Cílem daňového účetnictví, které je součástí finančního účetnictví, je správné zjištění daňové povinnosti, kterou podnik vyměří dle platných daňových zákonů a následně odvede do státního rozpočtu. (Subjekty, které nemají povinnost vést účetnictví a ani ho nevedou dobrovolně, vedou v souladu s daňovým zákonem daňovou evidenci).²

Fyzické a právnické osoby podílející se na financování podniku přímo - vlastníci podniku (např. akcionáři, vkladatelé obchodních podílů), krátkodobí a dlouhodobí věřitelé, majitelé dluhopisů vydaných podnikem, úvěrující peněžní ústavy, dodavatelé zařízení, materiálu a zboží, dodavatelé služeb a další. Ostatní subjekty, které zajímá výsledek hospodaření - daňové orgány, komise pro cenné papíry a burzy, vlastní zaměstnanci, konkurenční podniky, firmy zaměřené na poradenství v oblasti finančního řízení a investování, vlády a jejich orgány, potenciální investoři, veřejnost aj. Všichni tito uživatelé získávají informace prostřednictvím účetních výkazů.

Národní úprava finančního účetnictví podniků uplatňuje třístupňový model regulace. Aby finanční účetnictví poskytovalo věrný a poctivý obraz hospodaření, musí se řídit zásadami účetnictví a právními předpisy. Mezi legislativní normy patří zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., který je vrcholem třístupňového modelu a představuje nejvyšší právní normu. Druhý stupeň je tvořen vyhláškou č. 500/2002 Sb., která upravuje účetní závěrku

² POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vydání, s. 28.

a účetní metody. Posledním a nejnižším stupněm jsou české účetní standardy, které upravují účtovou osnovu a postupy účtování.

Předmětem účetnictví je účtování o pohybu aktiv a pasiv, o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Účetní jednotky jsou povinné účtovat podvojnými zápisy o účetních případech, které jsou předmětem účetnictví tak, aby věcně a časově souvisely. Výstupem finančního účetnictví je účetní závěrka, kterou tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která doplňuje a vysvětluje informace rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Účetní závěrka také doplňuje výkaz o peněžních tocích (cash flow).³

1.2 Manažerské účetnictví

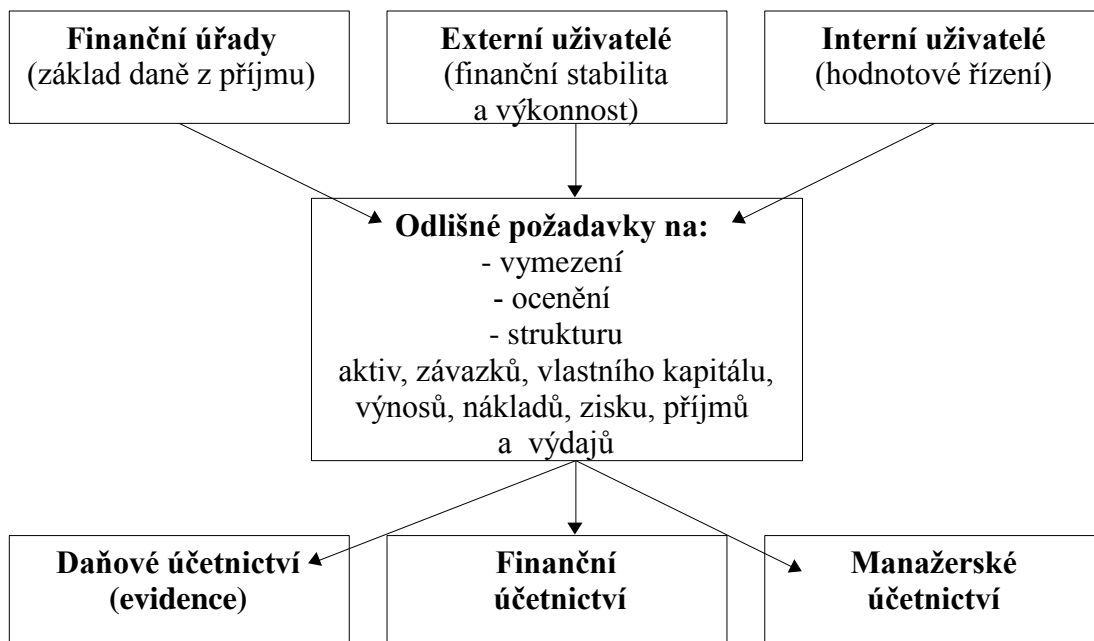
„Manažerské účetnictví je souvislý doplňující se proces měření, stanovení, interpretace a předávání systému finančních i nefinančních informací, které podporují rozhodování řídicích pracovníků, ovlivňují chování složek podniku a přispívají k vytvoření vztahů mezi nimi a jsou nezbytné pro dosažení strategických, taktických a operativních cílů.“⁴

Informace získané z manažerského účetnictví slouží manažerům pro vnitřní řízení podniku s možností orientovat se na budoucnost. Tyto informace jsou důležité pro plánování činností, rozhodování a následnou kontrolu. Manažerské účetnictví nepodléhá legislativě a podniky nejsou povinny ho vést. Je zde kladen důraz na to, aby data korespondovala s danou problematikou a byla pro řešení flexibilní. Manažerské účetnictví oproti finančnímu účetnictví poskytuje manažerům společnosti podrobnější pohled na podnikové činnosti a má možnost nabídnout srovnání současného stavu podniku se stavem budoucím, který byl dopředu určen v rozpočtech a kalkulacích. Jak uvádí Hradecký, Lanča a Šiška: *„Manažerské účetnictví by mělo poskytovat informace o struktuře nákladů, zejména druhové a účelové, o výkonech a útvarech. Dále by mělo zabezpečit funkci kalkulačního systému, útvarového odpovědnostního řízení, běžné kontroly nákladů, podnikových*

³ Zákon ČNR č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění k 1. 1. 2012.

⁴ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 25.

rozpočtů, rozpočtů režie, rozpočtů střediskových nákladů a výnosů a dále zabezpečit podklady, popř. výpočty rozhodovacích úloh.“⁵



Zdroj: FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. Nákladové a manažerské účetnictví, s. 19. Vlastní úprava.

Obr. 1: Subsystémy účetních informací a jejich uživatelé

1.2.1 Struktura manažerského účetnictví

Z výše uvedených úkolů vyplývá, že současná podoba manažerského účetnictví předpokládá sjednocení nákladového účetnictví, kalkulací a rozpočetnictví.

Nákladové účetnictví funguje na bázi historických nákladů s tím rozdílem, že s použitím normové metody nákladového účetnictví má možnost zachytit i okamžitou výši nákladů právě vznikajících nákladů. A při srovnávání vývoje historických dat je schopné vytvořit predikci vývoje nákladů v budoucnosti. **Rozpočetnictví** umožňuje

⁵ HRADECKÝ, M., LANČA, S., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 76.

konkretizaci naplánovaných cílů a rozpracovává a určuje úkoly vnitropodnikovým střediskům v oblasti nákladů, které jsou stanoveny pro budoucí období. **Kalkulace** se zabývají celým výrobním procesem a slouží pro vyčíslení nákladů na konkrétní výkon.

Manažerské účetnictví prostřednictvím těchto tří subsystémů zpracovává data do finanční podoby, která jsou následně postoupena managementu podniku, a která jsou zároveň hlavním obsahem controllingu.⁶

1.2.2 Předpoklady manažerského účetnictví

Norma spotřeby ekonomických zdrojů je jedním z předpokladů fungování manažerského účetnictví. Jedním z úkolů je zajištění plynulé výroby za pomoci příslušné dokumentace, jako jsou např. normy spotřeby materiálu, energie, času apod. Normy spotřeby jsou limity spotřeby ekonomických zdrojů, podkladem pro sestavení předběžných kalkulací a nástrojem kontroly spotřeby ekonomických zdrojů.

Struktura podniku

Podnikové činnosti nezbytné pro fungování celého podnikatelského procesu jsou zajišťovány vnitropodnikovými útvary, z nichž každý má svou činnost a ekonomické zdroje, ze kterých čerpá při plnění svých úkolů. Jedná se o úkoly v naturální podobě a v peněžním vyjádření. Výrobní plán udává naturálně vyjádřeným úkolům lhůty, objem výroby, provedení operací apod. Úkoly v peněžním vyjádření v sobě zahrnují rozlišování jednicových a režijních nákladů a jejich odlišné řízení.⁷

⁶ HRADECKÝ, M., LANČA, S., ŠÍŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 76, s. 77.

⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 47.

1.3 Vztah finančního a manažerského účetnictví

Informace získané z finančního a manažerského účetnictví se liší nejenom svým obsahem, ale také jsou poskytovány různým uživatelům. Z finančního hlediska se jedná o řídící pracovníky i externí uživatele a výsledky firmy jsou dostupné veřejnosti. Manažerské účetnictví je zpracováváno výhradně pro interní účely podniku. Tyto rozdílné informační potřeby vyžadují i rozdílné pojetí nákladů v obou účetních systémech. Finanční účetnictví chápe náklady jako snížení vlastního kapitálu v důsledku úbytku aktiv nebo zvýšení pasiv. Oproti tomu manažerské účetnictví v nákladech sleduje peněžní ocenění spotřeby výrobních faktorů, které by měly být co nejhospodárněji a účelově využívány a měly by se co nejvíce zhodnocovat.⁸ Manažerské účetnictví se neřídí striktními pravidly a zásadami jako finanční účetnictví.

Mezi další odlišnosti manažerského účetnictví patří aplikace oceňování, které vychází ze zásady, že *„informace o minulosti mohou být špatným rádcem do budoucnosti“*⁹. Proto je oceňování na úrovni předem stanovených veličin, na úrovních reprodukčních cen a oportunitních výnosů a nákladů. Manažerské účetnictví poskytuje podklady, které slouží k porovnání skutečného stavu se stavem žádoucím, tzn. pro zhodnocení budoucího vývoje, finanční účetnictví je zaměřeno především na minulost.

1.4 Účetní informace finančního a manažerského účetnictví

Odlišnosti v účetních informacích získaných z finančního a manažerského účetnictví závisí na konkrétních uživatelích a jejich rozdílných požadavcích, které mají vliv na obsah, formu a časovou orientaci informací. Jedná se o odlišné pojetí nákladů, výnosů, zisku, aktiv, závazků, příjmů a výdajů a vlastního kapitálu. Aby mohly být jednotlivé požadavky různých uživatelů splněny a aby byly oba systémy účetnictví propojeny, vychází se

⁸ HRADECKÝ, M., LANČA, S., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 74.

⁹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 38.

ze dvou koncepčních přístupů nazvaných jednookruhová a dvouokruhová soustava účetních informací.¹⁰

1.4.1 Jednookruhová účetní soustava

Jednookruhová účetní soustava se doporučuje u menších výrobních podniků a podniků obchodu a služeb a vyznačuje se analytickým členěním syntetických účtů finančního účetnictví, které slouží jak managementu podniku, tak i požadavkům externích uživatelů. Existuje tedy jeden okruh účetnictví zaznamenávající všechny transakce. Různí uživatelé pak mají možnost z tohoto okruhu získat potřebné informace. Aby fungovala jednookruhová účetní soustava, je důležité uvést základní předpoklad, kterým je vytvoření analytické evidence k určitému syntetickému účtu finančního účetnictví, jak z hlediska věcné náplně účtů, tak z hlediska jednotlivých výkonů a útvarů.

Kromě analytické evidence jsou využívány další účty, které nejsou finančním účetnictvím použity a které neovlivňují výši hospodářského výsledku podniku jako celku. Jedná se zejména o účty pro zobrazení vnitropodnikové kooperace mezi jednotlivými útvary, tzv. interní (druhotné) vnitropodnikové náklady a vnitropodnikové výnosy s označením 599 (náklady) a 699 (výnosy). Účet 599 pak slouží k zachycení druhotných nákladů a účet 699 druhotných výnosů. Tyto účty mají význam pro zjištění výsledků hospodaření jednotlivých útvarů.

¹⁰ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 58.



Zdroj: KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*, s. 107. Vlastní úprava.

Obr. 2: Jednookruhová organizace ve vztahu finančního a manažerského účetnictví

Obrázek naznačuje, že tato forma je vyhovující v podmínkách, kdy se informační potřeby uživatelů neliší v obsahovém vymezení a ve způsobu ocenění zkoumaných veličin. Informační potřeby se liší pouze stupněm podrobnosti při jejich zobrazení. Z pohledu zpracování je tato soustava výhodnější, a to z důvodu, že nevyžaduje vyjadřování stejných vstupních informací dvojnásobem.¹¹

1.4.2 Dvouokruhová účetní soustava

Dvouokruhová účetní soustava řeší požadavky jak externích, tak interních uživatelů, tzn. je charakteristická existencí finančního a nákladového účetnictví. Informace manažerského účetnictví jsou důvěrné a tajné, jsou tedy určeny pouze interním uživatelům. Naopak informace finančního účetnictví jsou vytvářeny podle stanovených norem a pravidel a jsou k dispozici jak interním, tak i externím uživatelům. Vzájemná vazba těchto dvou účetních okruhů je zobrazena pomocí tzv. spojovacích účtů. Spojovací účty jsou propojovacím článkem mezi finančním a vnitropodnikovým účtováním, zaznamenávají tak účetní

¹¹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 107.

informace, které vstupují jak do finančního účetnictví, tak do nákladového účetnictví. Vyjadřují tedy všechny transakce mezi oběma okruhy, jejichž hlavním úkolem je kontrola správnosti a dodržení metodických prvků účetnictví.¹²

V rámci vnitropodnikového okruhu se náklady a výnosy středisek sledují na účtech 8. a 9. třídy, jejichž značení si každý podnik stanovuje sám. V rámci dvouokruhového způsobu vedení vnitropodnikového účetnictví se evidují prvotní a druhotné náklady. (Ve finančním účetnictví se o druhotných nákladech neúčtuje.) Druhotné náklady jsou vnitropodnikové náklady a vyplývají z mezistřediskové kooperace. Vznikají tehdy, když jeden útvar předává výkony jinému středisku, pak vznikají tzv. druhotné výnosy a středisku, které výkon přijímá, vznikají tzv. druhotné náklady.



Zdroj: KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*, s. 103. Vlastní úprava.

Obr. 3: Dvouokruhová organizace ve vztahu finančního a manažerského účetnictví

Účetní závěrka poskytuje souhrnné informace finančního účetnictví poskytované externím uživatelům. **Hlavní kniha a její analytické evidence** je podřízena potřebám externích uživatelů. **Nákladové účetnictví** zobrazuje syntetické a analytické účty členěné podle potřeby interních uživatelů.

¹² FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 61.

1.5 Pojetí účetních a manažerských nákladů

Pojem „náklady“ lze definovat odlišně, a to podle toho, z jakého hlediska se na ně díváme. Buď k nim přistupujeme z hlediska externího uživatele, tedy z pohledu finančního účetnictví, nebo z hlediska účetnictví manažerského. Z toho vyplývá rozlišení nákladů na dvě skupiny, kde manažerské pojetí nákladů je dále rozděleno na ekonomické a hodnotové pojetí nákladů.

1.5.1 Finanční pojetí nákladů

Náklady jsou zpravidla chápány jako peněžní prostředky, které jsou investovány do výkonů a které zajišťují jejich náhradu v původní výši. Náklady zobrazují skutečně spotřebované a peněžně vyjádřené ekonomické zdroje. Ale ne vždy se jedná o náklad totožný s peněžními výdaji představující fyzický úbytek finančních prostředků (např. odpisy). Toto pojetí vnímá náklady jako úbytek ekonomického prospěchu, který se projevuje úbytkem aktiv nebo přírůstkem závazků, který v daném období vede ke snížení vlastního kapitálu. Charakteristické je, že se náklady účtují v cenách pořízení aktiv nebo v evidované hodnotě nárůstu pasiv.¹³

Další charakteristikou nákladů je jejich volná vazba k výkonům podniku, tzn. že náklady nezahrnují pouze výdaje vynaložené na zajištění podnikatelského procesu, ale také výdaje odlišného charakteru (např. dary, daň ze zisku, odměny orgánům společnosti). Stát prostřednictvím vyhlášky č. 500/2002 Sb. reguluje strukturu a členění nákladů. Její přílohou je směrná účtová osnova, která rozděluje náklady podle druhu. Pro potřeby zjištění hospodářského výsledku se náklady rozdělují na provozní, finanční a mimořádné. Provozní náklady (účtová skup. 50 – 55) zachycují účetní případy související s běžnou činností podniku (např. spotřebované nákupy, daně a poplatky, odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období). Finanční náklady (účtová skup. 56) zahrnují finanční

¹³ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd., s. 32.

transakce (např. kurzové a úrokové operace, výnosy z cenných papírů. Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti se řadí do účtové skupiny 57. Mimořádné náklady (účtová skup. 58) představují neobvyklé a mimořádné případy vzhledem k běžné činnosti podniku. Účtová skupina 59 zahrnuje daně z příjmů, převodové účty a rezervu na daň z příjmů.

Důvodem dalšího rozdělení nákladů jsou daňové účely pro potřeby „daňového účetnictví“. Toto rozdělení slouží ke zjištění základu daně z příjmů podniku. V tomto případě podnik vychází z daňových zákonů, přesněji z §24 a §25 Zákona o daních z příjmů.¹⁴

Daňově uznatelné náklady (§24) jsou takové náklady (výdaje), které jsou prokazatelně vynaloženy na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Jedná se například o tyto náklady - odpisy hmotného majetku, daň z převodu nemovitosti, škody vzniklé v důsledku živelných pohrom, smluvní pokuty, penále, úroky z prodlení, manka do výše náhrady.

Daňově neuznatelné náklady (§25) jsou takové náklady, které se při zjišťování základu daně přičítají a tím zvyšují daňový základ. Příkladem jsou – výdaje nad limity, výdaje na pořízení hmotného majetku (daňová uznatelnost se pak odráží v odpisech majetku), výdaje na reprezentaci, výdaje na osobní spotřebu poplatníka, daň dědická a darovací.

1.5.2 Manažerské pojetí nákladů

Manažerské pojetí nákladů je založeno na racionálním vnímání manažera, který považuje za náklady pouze takové prostředky, které byly použity na nějakou podnikovou aktivitu nebo náklady, které teprve vzniknou. Jedná se o spotřebu, která vynakládá ekonomické zdroje účelně, což znamená, že náklady musí být využity smysluplně, racionálně, a účelově tzn., musí souviset s ekonomickou činností a musí mít konkrétní účel.

¹⁴ Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění k 1. 1. 2012.

Významný rozdíl mezi manažerským a finančním pojetím nákladů je časová dimenze. Náklad ve finančním účetnictví vznikne až v okamžiku vyčerpání své užitečnosti (např. stane se součástí prodaného výrobku), kdežto náklad v manažerském pojetí se projevuje v okamžiku vynaložení ekonomického zdroje, které většinou vede pouze ke změně ve struktuře majetku (např. nákup materiálu, zboží, strojního zařízení) a nevede tedy k jeho celkovému úbytku.

Manažerské pojetí dále používá dva přístupy, a to hodnotové a ekonomické pojetí nákladů. Smyslem **hodnotového pojetí nákladů** je poskytování informací o koloběhu ekonomických zdrojů pro řízení a kontrolu aktuálně probíhaných procesů s podmínkami, které platí v současnosti (nikoliv s podmínkami platnými v době pořízení). Předmětem tohoto pojetí jsou také faktory, které neodpovídají peněžnímu výdeji, ale přesto ovlivňují danou ekonomickou racionalitu činnosti (např. kalkulační odpisy, nájemné, úroky). **Ekonomické pojetí nákladů** zajišťuje informace pro řízení probíhajících procesů a pro potřeby rozhodování, které se zabývá výběrem optimálních budoucích alternativ. Tyto podmínky zachycují tzv. oportunitní náklady s hodnotou, kterou lze získat nejefektivnějším využitím těchto nákladů nebo vyjadřuje ušlé výnosy, o které podnik přichází, když zvolí alternativní variantu, jež je pro něj méně výhodná.¹⁵

¹⁵ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 58, s. 60.

Tab. 1: Vztahy mezi náklady ve finančním a manažerském účetnictví

Finanční účetnictví	Manažerské účetnictví
Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz.	Skutečně zúčtované náklady, doprovázené reálným úbytkem peněz.
Odpisy zúčtované podle odpisových plánů finančního účetnictví, vycházející z pořizovací ceny fixních aktiv - neutrální náklad finančního účetnictví.	Kalkulační (časové, výkonové) odpisy zúčtované podle odpisových plánů manažerského účetnictví, vycházející z reprodukční ceny - kalkulační náklad manažerského účetnictví.
Úroky zúčtované a uhrazené v souladu s úvěrovými smlouvami - neutrální náklad finančního účetnictví.	Kalkulační úroky, vyjadřující náklady kapitálu, který není úročený - kalkulační náklad manažerského účetnictví.
Provozní manka, škody, pokuty a penále zúčtované ve skutečné výši - neutrální náklad finančního účetnictví.	Kalkulační rizika, vyjadřující předpokládanou úroveň těchto výdajů v budoucnosti - kalkulační náklad manažerského účetnictví.
-	Kalkulační podnikatelské osobní náklady, kalkulační nájemné, náklady v jejich ekonomickém pojetí – dodatkové náklady manažerského účetnictví.

Zdroj: KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*, s. 60. Vlastní úprava.

Tab. 2: Základní popis finančního, hodnotového a ekonomického pojetí nákladů

Pojetí nákladů	Finanční	Hodnotové	Ekonomické
Vztah k subsystému účetnictví	Finanční účetnictví.	Nákladové účetnictví.	Účetnictví pro rozhodování.
Vztah k zobrazované realitě	Zobrazení transakce v parametrech, které platily při jejím uskutečnění.	Zobrazení transakce v parametrech, které by platily v současnosti.	Zobrazení transakce formou porovnání s jinou přijatelnou alternativou.
Vztah k vyjádření zisku	Zisk je měřen na principu zachování finančního kapitálu v nominální výši. Podnik dosahuje zisku, pokud je jeho vlastní finančně vyjádřený kapitál na konci období vyšší než na začátku.	Zisk je měřen na principu věcného zachování kapitálu. Podnik dosahuje zisku, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál měřený a oceněný výrobní kapacitou nebo kapacitou podnikatelské činnosti.	Zisk je měřen na principu věcného zachování kapitálu, přičemž se jeho úroveň dále snižuje o oportunitní náklady a zvyšuje se o případné oportunitní výnosy.

Zdroj: KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*, s. 61. Vlastní úprava.

1.6 Členění nákladů

Podrobné rozčlenění nákladů do stejnorodých skupin je předpokladem jejich účinného řízení. Způsoby členění nákladů mají pak primární význam pro řízení podnikatelského procesu a pro rozhodování o budoucích variantách podnikání. Veškeré náklady, které vstupují do výrobního procesu, mají své specifické vlastnosti jako například den a místo vzniku, vývoj, dobu trvání apod. Podnik při vstupu nákladů do výroby řeší otázku, jaké náklady byly vynaloženy. Při transformaci nákladů na výkony je jejich zobrazení a rozčlenění orientováno na řízení této přeměny. Jedná se o operace, činnosti, procesy, aktivity (neboli výkony). Pro řízení je třeba znát jejich nákladovou náročnost, místo vzniku nákladů, odpovědnost za jejich vynaložení a také například závislost vynaložených nákladů na objemu a struktuře výkonu a na případných změnách ve způsobu provádění výkonů. Poslední fází přeměny vstupů na výstupy jsou finální výkony, tedy výstupy. Členění nákladů pak odpovídá na otázku vztahu nákladů k finálním výkonům.¹⁶

1.6.1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů vyjadřuje celkovou úroveň spotřebovaných ekonomických zdrojů podniku za dané účetní období. Toto členění neposkytne informace, k jakému konkrétnímu výstupu byly vynaloženy, o příčině vynaložení nákladů nebo k jakému středisku je lze přiřadit. Základními nákladovými druhy jsou spotřeba materiálu a energie, spotřeba a použití externích prací a služeb (např. výrobní kooperace, opravářské služby), mzdové náklady, ostatní osobní náklady, odpisy dlouhodobě využívaného hmotného a nehmotného majetku a finanční náklady (např. bankovní výlohy, pojistné). Pro náklady vstupující do podniku jsou charakteristické tři vlastnosti. Nákladové položky musí být prvotní, externí a jednoduché. **Prvotní** proto, že se vyskytují v podniku poprvé a nebylo o nich doposud účtováno a stávají se tedy předmětem zobrazení hned při svém vstupu. **Externí náklady** jsou takové náklady, které přichází z vnějšího prostředí, vznikají spotřebou výrobků

¹⁶ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 65.

a služeb jiných subjektů (např. nakupované vstupy). Poslední vlastností je **jednoduchost nákladů**, která znamená, že je nelze dále rozčlenit na další položky, ze kterých by se skládaly (např. základní materiál, přímá mzda). Druhé členění slouží k zodpovězení otázek, jako jsou například - od koho, kdy a jak musí podnik zajistit ekonomické zdroje, externí zdroje a služby apod. Podává tedy informace, které slouží k zajištění stability mezi spotřebou a okolím, které zdroje poskytuje. Řízení souladu mezi okamžikem dodání zdroje a jeho následné spotřeby je primárním úkolem pro optimalizaci a dosažení efektivního řízení peněžních toků. Toto členění je také velice důležité při zjišťování výsledku hospodaření a při vyčíslení základu daně z příjmu. Díky nedostatečným informacím druhového členění je důležitá kombinace s dalším členěním nákladů (kalkulačním, účelovým a podle změny nákladů při změně ve využití kapacity).¹⁷

1.6.2 Účelové členění nákladů

Toto členění se zaměřuje na účelový vztah nákladů ke konkrétním činnostem, výkonům, útvarům a procesům. Náklady lze sledovat na různých úrovních podrobnosti. Prvním členěním, z hlediska řízení hospodárnosti, se náklady dělí na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. **Náklady technologické** zahrnují takové náklady, které jsou vyvolány technologií určité činnosti, jedná se například o spotřebu určitého množství materiálu dané kvality na nějaký konkrétní účel. **Náklady na obsluhu a řízení** jsou vynaloženy za účelem vytvoření a udržení podmínek průběhu konkrétní aktivity, příkladem mohou být platy mistrů nebo spotřeba energie za osvětlení, vytápění apod. V obou případech se tedy jedná o vztah nákladů k určité operaci, činnosti nebo aktivitě, která vyvolává jejich vznik. Toto rozlišení je i přesto příliš obecné a někdy je velice složité správně definovat nákladové položky. Nicméně je výchozím bodem pro stanovení nákladů ve vztahu k jednotce výkonu. Proto dalším důležitým členěním pro rozhodovací proces slouží vyjádření nákladů ke konkrétní jednotce nebo výkonu. Jedná se o náklady jednicové a režijní. **Jednicové náklady** jsou součástí části technologických nákladů a mají těsný

¹⁷ FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání, s. 101.

vztah k jednotce produkce a lze je tedy zjistit na 1 kus výrobku. Nákladový úkol se stanovuje prostřednictvím norem spotřeby a to tak, že se příslušná norma vynásobí stanoveným nebo skutečným počtem provedených úkonů. Kalkulace je pak jejich základním hodnotovým informačním nástrojem řízení. Oproti tomu **režijní náklady** v sobě zahrnují náklady na obsluhu a řízení a část technologických nákladů souvisejících s celým procesem, nesouvisejí tedy s jednotkou výkonu. Tyto náklady se nemění s počtem vyráběných kusů, jejich nákladový úkol se zjišťuje pomocí rozpočtu, který je základním hodnotovým informačním nástrojem řízení. Nákladový úkol je pak stanovován na základě souhrnných limitů a normativů, které jsou platné v určitém časovém období.¹⁸

1.6.3 Klasifikace nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik

Členění nákladů podle odpovědnosti za jejich vznik spočívá v tom, že se zde konkretizuje vztah nákladů k určitému vnitropodnikovému středisku, které je odpovědné za určitou aktivitu a jeho pracovníci jsou odpovědní za vznik a výši nákladů. Jednotlivá střediska jsou pak nazývána střediska odpovědnostní a toto členění nákladů je základem pro tzv. odpovědnostní účetnictví. Pojem **odpovědnostní středisko** se vztahuje k tzv. ekonomické struktuře daného podniku navazující na strukturu organizační, která podrobně vymezuje oblasti a úrovně pravomoci a odpovědnosti. Ekonomická struktura určuje úrovně jednotlivých vnitropodnikových útvarů.

*„Znamená to, že pro řízení pracovníků na dané úrovni je charakteristická taková úroveň pravomoci a odpovědnosti, která zakládá možnost je řídit a vytvářet podmínky ke stimulaci a úrovni nákladů, výnosů, vnitropodnikového výsledku hospodaření a jiných hodnotově vyjádřených kritérií.“*¹⁹ Ekonomická struktura pak vymezuje úrovně vnitropodnikových útvarů, které využívají pro řízení posouzení hodnotových výsledků. Podle pravomocí a odpovědností jsou odpovědnostní střediska rozdělována do šesti základních typů: nákladové, ziskové, investiční, rentabilitní, výdajové a výnosové.

¹⁸ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 69.

¹⁹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 70.

Odpovědnostní účetnictví primárně motivuje odpovědnostní střediska ke zvyšování efektivnosti prováděných aktivit a činností. Dále spočívá v odpovídání si na otázky, jako například „Jak k podnikovým výsledkům napomáhají jednotlivá vnitropodniková střediska a jak je řídit, aby směřovala k naplnění cílů podniku?“.

Mezi další členění, které spadá pod tuto kategorii, patří **druhotné (interní) náklady**. První etapou informačního zajištění (pro účely řízení odpovědnostních středisek) bylo rozčlenění nákladů podle místa a odpovědnosti za jejich vznik. Důležité je na tuto etapu navázat určitým spojením, které umožňuje zobrazit spolupráci mezi středisky a určuje odpovědnost za již zmíněné hodnotové výsledky (např. úspory, překročení nákladů), které se nestávají předmětem prodeje, ale zůstávají spotřebou uvnitř podniku. Toto spojení, které vzniká mezi jednotlivými odpovědnostními středisky, je uskutečňováno prostřednictvím přejímaných výkonů. To znamená, že náklady vznikající středisku, které je odebírá, jsou označovány jako náklady interní, jejichž výše je určena dílčími výkony a jejich vnitropodnikovým oceněním. Interní náklady mají dvě vlastnosti. Jsou to náklady druhotné a složené. **Druhotné** proto, že se v podniku objeví na vstupu podruhé, protože poprvé byly již ve středisku, které provedlo určitý výkon. Náklady **složené** lze dále analyzovat na jednotlivé nákladové druhy, které byly druhotným výkonem již spotřebovány.

1.6.4 Kalkulační členění nákladů

Efektivní řízení nákladů je zajištěno správným určením účelovosti a účelnosti jejich vynaložení. Aby této účelovosti a účelnosti bylo dosaženo, je důležité identifikovat a správně přiřadit náklady k určitým podnikovým (buď finálním anebo dílčím) činnostem a výkonům. Kalkulační členění nákladů pak tedy spočívá v jejich přiřazování k výkonu nebo jeho části. Vzhledem k tomu, že toto členění je typem účelového členění nákladů, tak jeho úkolem je také stanovit nákladový úkol ke kontrole hospodárnosti režijních a jednicových nákladů. Díky možnosti přiřazovat náklady konkrétním výkonům se toto členění rozděluje na dvě skupiny, na náklady přímé a nepřímé.

Přímé náklady mají vazbu ke konkrétnímu výkonu (např. k výrobku) a dají se vyčíslit na jeden kus, jedná se zejména o jednicové náklady (např. přímý materiál, přímé mzdy). **Nepřímé náklady** jsou společné pro více druhů výkonů a vyčíslují se nepřímo. Není je tedy možné zjistit na jeden kus výstupu. Náklady se pak přičítají nepřímo prostřednictvím zvolených veličin. Do této skupiny nákladů se řadí zejména různé druhy režii (např. právní, zásobovací, odbytová).²⁰ Rozdělení nákladů na přímé a nepřímé je důležité pro sestavování kalkulací.

Typový kalkulační vzorec právě tyto dva druhy nákladů obsahuje. Tento typ vzorce byl nařízenou standardizovanou variantou kalkulace před rokem 1990 kvůli centrálnímu dohledu nad kalkulacemi a cenami. Nicméně v průběhu let se stal základem pro kalkulační vzorce v podnikové praxi v tuzemsku.

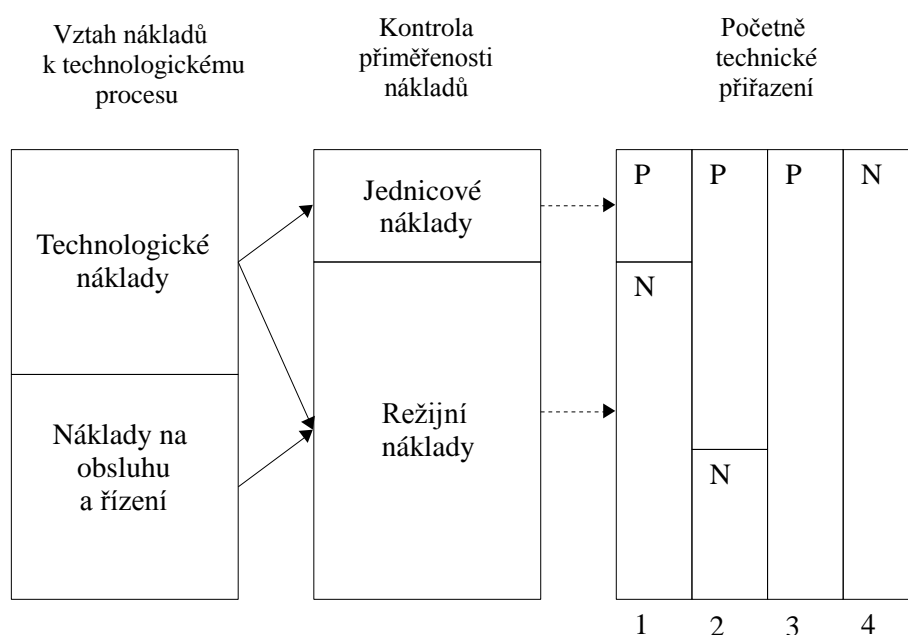
Struktura typového kalkulačního vzorce je následující:

Přímý materiál
Přímé mzdy
Ostatní přímé náklady
Výrobní (provozní) režie
Vlastní náklady výroby (provozu)
Správní režie + Zásobovací režie
Vlastní náklady výkonu
Odbytové náklady
Úplné vlastní náklady výkonu
Zisk (Ztráta)
Cena výkonu (základní)

Nicméně díky jeho nedostatečně podrobné struktuře nákladů není v některých případech vhodným podkladem pro řešení rozhodovacích úloh v manažerském účetnictví. To znamená, že slučuje nákladové položky, které mají rozdílný vztah ke kalkulovaným výkonům a položky, které neberou zřetel na svou důležitost při řešení rozhodovacích úloh.

²⁰ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 72.

Proto se v praxi uplatňují jiné kalkulační metody, jejichž popis je uveden dále v textu.²¹ Vztahy technologických nákladů, nákladů na obsluhu a řízení, jednicových, režijních (tzn. podle účelového členění nákladů) a přímých a nepřímých nákladů (tzn. podle kalkulačního členění nákladů) znázorňuje následující obrázek:



Vysvětlivky:

P - přímé náklady

N - nepřímé náklady

1. Jako přímé náklady je možné přiřadit jednotce výkonu pouze její jednicové náklady, režijní náklady jsou nepřímé, jsou společné více druhům výkonů.
2. Část režijních nákladů lze přiřadit přímo konkrétnímu druhu výkonu.
3. Všechny náklady (jednicové i režijní) mohou být přiřazeny jako přímé výkonu (činnost s homogenními výkony).
4. Žádné náklady nelze přiřadit jako přímé výkonu (tzv. sdružené výkony).

Zdroj: FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*, s. 106.

Obr. 4: Členění nákladů

²¹ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 134, s. 135.

1.6.5 Rozdělení nákladů ve vztahu k objemu výkonů

Toto členění se zaměřuje na tu část manažerského účetnictví, která se zabývá získáváním informací pro rozhodování. Manažerské účetnictví sleduje nejen náklady, které byly vynaloženy, ale také sleduje vývoj nákladů, které teprve v budoucnosti vzniknou. Proto je toto členění považováno za nejvýznamnější v oblasti řízení nákladů. Zjištění toho, jak budou náklady reagovat na jakoukoliv změnu v objemu výroby, je důležité pro vytváření manažerských rozhodnutí. Objem výkonu se v praxi měří různými ukazateli (např. podle počtu vyrobených a prodaných kusů, ujetých kilometrů, odpracovaných hodin apod.). Aby manažeři mohli zjistit, jak náklady reagují na změnu objemu produkce, mohou si pomoci zodpovězením následujících otázek - Jaký by měl být plánovaný objem výkonů pro nastávající rok? Měla by se snížit cena, která by zvýšila objem výroby? Který model odměňování zaměstnanců by byl výhodnější? Úkolová nebo časová mzda? apod. Aby mohlo být na tyto otázky odpovězeno, je zapotřebí dalšího rozčlenění nákladů. Je zde nutné odhadnout náklady a příjmy při různých objemech výroby. Jedná se o náklady fixní, variabilní a smíšené.

Fixní náklady jsou takové náklady, které jsou neměnné při jakékoliv úrovni produkce (tzn. i při nulové produkci) a jsou tedy nezávislé na objemu výroby (např. odpisy, nájemné, leasing automobilů, platy manažerů). Avšak toto platí pro krátké období. V dlouhém období se stávají náklady variabilními. Fixní náklady jsou pevně dané a jedná se o tzv. kapacitní náklady, které zajišťují plynulý chod podnikatelského procesu. Náklady souvisí buď s časovým obdobím, nebo s využitím určité výrobní kapacity. Mezi fixní náklady patří takové, které jsou vynakládány ještě před zahájením samotného podnikatelského procesu (např. pořízení budovy, strojního parku, informačního systému). Jedná se o tzv. utopené fixní náklady, které nelze v průběhu výroby ovlivnit (např. odpisy stálých aktiv). Druhou skupinou jsou náklady, které jsou spojeny přímo s vytvořenou kapacitou a s výrobou, a které tudíž nejsou spojené s investičním rozhodováním. Náklady lze do jisté míry, díky snížením kapacity, omezit. Tzv. se jedná o vyhnutelné fixní náklady (např. náklady spojené s vytápěním a osvětlením prostor, mzdy mistrů).

Charakteristickým znakem je, že celkové fixní náklady jsou při různých úrovních činností konstantní, zatímco jednotkové fixní náklady (tj. připadající na jednotku produkce) s růstem objemu produkce klesají. Je důležité si uvědomit, že výrobní kapacity jako například stroje, budovy apod. jsou omezené, tzn. určitý objem výroby je spojen s využitím daných kapacit ekonomických zdrojů a se zvýšením objemu produkce je tedy nutné tuto kapacitu navýšit. Díky tomu vzniká tlak na jednorázové navýšení těchto nákladů, a to „skokem po blocích“.

Variabilní náklady jsou složkou celkových nákladů, která má přímý vztah s objemem produkce. Vznikají, až když se začne vyrábět. Existují tři typy variabilních nákladů podle tempa růstu, proporcionální, nadproporcionální a podproporcionální. Proporcionální (lineární) jsou nejdůležitější složkou, mění se přímo úměrně s objemem produkce a mají lineární charakter (např. úkolová mzda dělníků, přímý materiál, energie spotřebovaná provozem strojů). Oproti tomu jednotkové proporcionální náklady jsou konstantní. Nadproporcionální (progresivní) náklady jsou takové, které rostou rychleji než objem produkce a průměrné náklady na jeden kus výrobku jsou rostoucí (např. mzda dělníků, kteří jsou nuceni pracovat přesčas o víkendech, a tudíž jejich hodinová mzda je vyšší, než by byla v pracovním týdnu). Náklady rostoucí pomaleji než objem výroby jsou nazývány podproporcionální neboli degresivní náklady. Průměrné jednotkové náklady jsou klesající (např. materiál, na který podnik dostane od dodavatele množstevní slevu).²²

²² POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd., s. 39, s. 40.

2 Kalkulace

2.1 Kalkulace v řízení po linii výkonů

Kalkulace patří mezi nejstarší a nejpoužívanější nástroj hodnotového řízení, který zobrazuje naturálně vyjádřený výkon podnikatelské činnosti a jeho hodnotových parametrů. Informace o nákladech souvisejících s činností podniku patří mezi základní informační podklady manažerů.

„Kalkulaci je možné definovat jako přiřazení nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny k výrobku, službě, činnosti, operaci nebo jinak naturálně vyjádřené jednotce výkonu firmy, tj. kalkulační jednotci či nákladovému objektu.“²³

Kalkulace je pak nejčastěji využívána pro zjišťování nákladů hotových výrobků nebo služeb, které jsou předmětem činnosti podniku a je také podkladem pro vytváření vnitropodnikových cen. Kalkulace je dále využívána pro rozhodování o výrobním sortimentu, tzn. slouží jako podklad o tom, které výrobky je vhodné vyrábět a které nikoliv. **Kalkulační metoda** závisí na předmětu kalkulace, na způsobu přiřazení a struktuře nákladů. **Předmětem kalkulace** jsou podnikem vytvářené výkony. Je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. **Kalkulační jednice** je konkrétně specifikovaný výkon vymezený měrnou jednotkou. Určitý počet kalkulačních jednic, pro které se zjišťují celkové náklady, vyjadřuje **kalkulované množství**, které je důležité zejména kvůli určení výše nákladů rozpočtených právě na kalkulační jednici. **Přiřazování nákladů předmětu kalkulace** se zaměřuje na oblast, jak přiřazovat náklady jednotlivým kalkulačním jednicím. Způsob přiřazení vychází ze stanovení nákladového úkolu, ze závislosti na objemu výkonu a zkoumá náklady, které by mohly být ovlivněny různými rozhodnutími o předmětu kalkulace.

²³ POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vyd., s. 55.

K rozvrhování variabilní režie nebo průměrné výše fixní režie, připadající na kalkulační jednici, se užívá zejména **kalkulace dělením (prostá a s poměrovými čísly) a kalkulace přírážková (sumační, diferencovaná)**. Kalkulace dělením přiřazuje náklady ve vztahu k počtu různě vyjádřených kalkulačních jednic, kdežto kalkulace přírážkové, aby zjistily výše nákladů, užívají tzv. rozvrhové základny. **Kalkulace prostým dělením** je nejjednodušší a je využívána v případech výroby, kdy je vyráběn jeden druh výkonu nebo druhy různé, které však vyjadřují stejnou náročnost přiřazovaných nákladů. **Kalkulace dělením s poměrovými čísly** se používá v případě, že je výroba stejnorodá, ale liší se svými vlastnostmi a parametry. Náklady jsou zjišťovány k přepočtené jednici. **Diferencovaná kalkulace přírážková** slouží pro přiřazení různých druhů režijních nákladů u podniků, kde existuje více druhů produkce. V tomto případě je využíváno tzv. rozvrhové základny. **Sumační přírážková kalkulace** vychází ze vztahu nepřímých nákladů a jediné rozvrhové základny. To znamená, že veškeré nepřímé náklady jsou úměrné jediné veličině, jež je zvolena za rozvrhovou základnu.

Rozvrhová základna je veličina sloužící k přepočtu nepřímých nákladů, které se poté přiřazují k jednotlivým kalkulačním jednicím. Rozvrhová základna může mít formu peněžní nebo naturální.

V případě **peněžní základny** se počítá přírážka nepřímých nákladů v procentech ve vztahu k dané základně (např. celková spotřeba přímých mezd). Výhodou je jednoduché a přesné zjištění, naopak nevýhodou je její nestálost. Často dochází ke změnám, které pak znemožňují porovnání jednotlivých období (např. změny pořizovacích cen materiálu). Pomocí **naturální základny** se počítá sazba nepřímých nákladů v peněžním vyjádření, základnou může být např. celkový počet vyrobených výrobků, strojové hodiny apod. Tato základna sice nepodléhá změnám cen, ale je složitější při zjišťování. Vychází zejména ze zkušeností nebo z technicko-ekonomických rozborů.²⁴

²⁴ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 124, s. 125.

2.1.1 Alokace nákladů

Rozdělení nákladů vychází z jejich vztahu k danému objektu. Toto rozdělení respektuje rozhodovací úlohu, která je na základě alokace řešena. Obecným cílem je rozdělení nákladů za účelem získání konkrétních informací. Rozhodovací úloha je typově rozdělena do šesti oblastí:

- úlohy rozhodující o způsobu využití ekonomických zdrojů na vytvořené kapacitě,
- úlohy vyplývající z propočtu nákladů vynaložených s výkony,
- informace pro tvorbu ceny,
- úlohy s cílem zainteresovat manažery a zaměstnance pro dosažení podnikatelských cílů,
- reprodukční úlohy vycházející z otázky, zda rozhodnutí o sortimentu, objemu a cenách umožní uhradit vynaložené náklady,
- úlohy o vázanosti ekonomických zdrojů v produktech podnikatelského procesu.

Analýza **alokačních fází** upřesňuje pohled na příčinu a ovlivnitelnost výrobních nákladů. **První fáze** přiřazuje přímé náklady objektům alokace, které příčinně vyvolaly jejich vznik. **Fáze druhá** vyjadřuje vztah mezi dílčími objekty alokace a objektem, který jejich vznik vyvolal. **Třetí fáze** alokace má za cíl vyjádřit podíl nepřímých nákladů připadajících na druh výkonu.²⁵ Druhá a třetí alokační fáze dokládá, že výše nepřímých nákladů je nejvíce ovlivňována zvolenou rozvrhovou základnou, která napomáhá překlenout zprostředkovaný vztah nepřímých nákladů na jednici výkonu. Požadavkem je, aby byla v příčinné souvislosti jak s rozvrhovanými náklady, tak s objektem alokace.

²⁵ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 130.

2.1.2 Struktura nákladů

Každý podnik si vytváří vlastní strukturu nákladů, která je sestavena v tzv. kalkulačním vzorci, za pomoci kterého se stanovují a zjišťují nejenom náklady, ale také další hodnotové veličiny výkonů, jež jsou předmětem kalkulace. Rysem kalkulačního vzorce je to, že se řazení a členění nákladových položek odvíjí od způsobu využití kalkulace.

Existuje několik druhů kalkulačních vzorců, z nichž první **tzv. typový kalkulační vzorec**, byl popsán v kapitole 1.6.4.

- **Dynamická kalkulace** čerpá z rozdělení nákladů na přímé, nepřímé a náklady podle reprodukčního procesu. V podstatě si zachovává vypovídací schopnost typového kalkulačního vzorce, ale doplňuje ho o informace, jak se budou náklady měnit v závislosti na změně objemu výroby.
- **Retrográdní kalkulační vzorec** je analýzou ceny, se kterou výrobek vstoupí na trh, nejedná se o kalkulaci nákladů, rozhodujícím faktorem je velikost zisku nebo marže tak, aby byla zajištěna požadovaná výnosnost. Jedná se o rozdíl mezi cenou a náklady.
- **Kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady** je tzv. kalkulací variabilních nákladů. Vzorec rozděluje variabilní složku (přímé a nepřímé náklady) a fixní složku zvlášť. Tento vzorec však neslouží k vyčíslení nákladů na výrobek.
- **Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů** rozlišuje příčinnou souvislost, zda fixní náklady byly ovlivněny konkrétním výrobkem nebo celou skupinou výrobků.
- **Kalkulace relevantních nákladů** připadá v úvahu pouze v případě, kdy příčinná vazba k výkonům je nelineární, a to i z hlediska nároků na peněžní výdaje (např. nájemné, časová mzda).²⁶

²⁶ KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vyd., s. 136, s. 137, s. 138.

3 Výrobní podnik SpofaDental a. s.



Zdroj: Interní materiály společnosti SpofaDental a. s.

Obr. 5: Logo společnosti

Společnost SpofaDental a. s. vznikla 22. listopadu 2005. Její mateřskou společností je KERRSPOFA LTD., M & C Corporate Services Limited, která vlastní ve společnosti 100% podíl. Mateřskou společností celé skupiny je Danaher Corporation se sídlem ve Washingtonu DC. Hlavním předmětem činnosti je výroba zdravotnických potřeb, zejména nekovových dentálních materiálů, jejichž technické parametry odpovídají mezinárodním normám ISO. Podnik svou produkci vyrábí v závodě na okraji Jičína a prodává ji prostřednictvím distributorské sítě, která je složena ze 180 distributorů v 57 zemích světa. SpofaDental a. s. je v současné době společností orientující se na štíhlou výrobu a na neustálé zlepšování, a splňuje veškeré požadavky na výrobu zdravotnických materiálů. V současnosti společnost zaměstnává 150 zaměstnanců, kteří pracují v závodě v Jičíně, a 30 obchodních zástupců.

Firma SpofaDental a. s. se řídí následujícími základními vizemi:²⁷

- vytvářet komplexní portfolio výrobků, které nabízí kompletní řešení pro zubní lékaře a laboratoře;
- konkurovat vynikající kvalitou výrobků za dostupnou cenu a konkurovat v oblasti poskytování služeb zákazníkům;

²⁷ SpofaDental a. s. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.spofadental.com>>.

- inovovat výrobní portfolio s využitím interních zdrojů, zdrojů Sybron Dental Specialties a spolupracovat s externími partnery;
- přiblížit se všem svým zákazníkům v jednotlivých zemích prostřednictvím sítě obchodních zastoupení, nových postupů v distribuci a neustálé komunikace;
- hlavními hodnotami jsou kvalita, zákaznický servis, bezpečnost a vysoká efektivita procesů;
- zvyšovat tržní podíl do ostatních zemí světa, zejména představit výrobky na nových trzích jako je Asie a Jižní Amerika;
- vytvářet takové pracovní prostředí, které zaměstnance uspokojuje a zároveň je motivuje k plnění svých úkolů a cílů společnosti;
- plán dalšího rozvoje prodáváných výrobků pod značkou SpofaDental, Kerr a dalších privátních značek k vyšší efektivnosti využití režijních zdrojů závodu;
- uvedení nových výrobků k rozšíření stávajícího portfolio;
- rozšíření marketingových aktivit na podporu nových i stávajících výrobků.

3.1 Současná výroba

Obrat firmy dosahuje necelých 300 mil. Kč, přičemž se jedná téměř výhradně o vlastní výrobu. V současnosti posiluje objem prodeje korporace (výroba pro ostatní obchodní značky v rámci obchodní značky Sybron Dental Specialties) a nyní činí kolem 30 mil. Kč. Nicméně prodej a výroba tradičního portfolio postupně klesá. Necelých 30 % je určených pro prodej v tuzemsku a 70 % pro vývoz. Největší exportními trhy jsou Rusko, Maďarsko, Rumunsko, Bulharsko, Polsko a Ukrajina.

Současné portfolio společnosti:

- **Výplňové materiály**
Kompozitní materiály, Adhesivní materiály, Cementy, Doplnkové materiály. Tyto materiály jsou využívány primárně stomatology.
- **Provizorní materiály**
Provizorní korunky a můstky, Fixační materiály. Plní estetické a funkční požadavky

kladené na fixní protézu před tím, než je možné zhotovit můstek nebo korunku.

- **Otiskovací hmoty**

C-silikonové hmoty, Alginátové hmoty, Ostatní otiskovací hmoty, Doplnkové materiály. Tyto hmoty jsou používány ve stomatologických ordinacích a slouží k vytvoření otisků v ústech, které jsou potřebné pro získání identického modelu.

- **Zuby**

Pryskyřičné třívrstvé, Výukové modely. Zuby jsou vyráběny v 16 tvarech horních a 11 tvarech dolních frontálních a 9 tvarech diatorických.

- **Dentální pryskyřice**

Bazální pryskyřice, Korunkové a můstkové pryskyřice, Další pryskyřičné a doplnkové materiály. Dentální pryskyřice se využívají při výrobě protéz, můstků, korunek a dalších druhů náhrad. Vyrábí se v práškové nebo tekuté formě.

Modelové a formovací hmoty

Zatmelovací hmoty, Sádry, Dentální vosky a šelakové desky, Doplnkové materiály. Hmoty se využívají v procesu výroby, oprav nebo úprav zubních náhrad. Používají se zejména k přípravě situačních modelů a lisovacích forem.

- **Dezinfekce, Profylaxe**

Jedná se o farmaceuticko-dentální produkty, které jsou nezbytnou součástí laboratoří a ordinací. Používají se při očišťování a desinfekci povrchu zubů, povrchových kožních poranění, lékařských nástrojů a dalších používaných pomůcek.

- **Technické materiály**

Dentacryl. Tento výrobek je dvousložková metylmetakrylátová licí pryskyřice pro technické využití, která je používána především v metalurgických laboratořích, elektroprůmyslu i strojírenství.²⁸

²⁸ SpofaDental a. s. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.spofadental.com/cz.aspx>>.

4 Finanční a „daňové“ účetnictví

Tato kapitola je věnována finančnímu a „daňovému“ účetnictví společnosti SpofaDental a. s. Podnik se řídí zákonem stanovenými předpisy jako je zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., vyhláškou č. 500/2002 Sb., českými účetními standardy a Americkými všeobecně uznávanými účetními zásadami tzv. US GAAP. Mezi další právní normy patří zejména daňové zákony, zákoník práce, obchodní zákoník apod. Získané informace slouží především managementu společnosti, bankám, státním orgánům, ale také zaměstnancům a veřejnosti.

4.1 Finanční účetnictví

Společnost SpofaDental a. s. je v souladu se zákonem o účetnictví nazývána účetní jednotkou a je zapsána v obchodním rejstříku. Firma účtuje v soustavě podvojného účetnictví. Veškeré účetní zápisy jsou zpracovávány v programu MFG/Pro. Tento informační systém je využíván celou společností (výjimkou je zpracování mezd, které je vedeno v jiném programu). Finanční účetnictví je ve firmě, mimo jiné, vedeno s ohledem na tzv. US GAAP (US Generally Accepted Accounting Standards) neboli Americké všeobecně uznávané účetní zásady.

Účetní jednotka je povinna zpracovávat rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přehled o peněžních tocích (Cash Flow). Tyto výkazy poskytují kompletní informace o majetkové a finanční struktuře prostřednictvím rozvahy, o výsledku hospodaření a výkonnosti podniku z výkazu zisku a ztráty a přehled o peněžních tocích z výkazu cash flow. Každý měsíc je sestavována měsíční závěrka a k 31. 12. daného roku řádná účetní závěrka. Roční účetní závěrka je ověřena auditorem a jejími přílohami jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a přehled o peněžních tocích. Společnost je povinna zpracovat výroční zprávu. Tato zpráva se sestavuje k účetnímu období od 1. 1. do 31. 12. příslušného roku. Ve výroční zprávě jsou uvedeny například přílohy k účetní závěrce, složení orgánů společnosti a také výrok auditora k výroční zprávě a zprávě o vztazích.

4.1.1 Majetková a finanční struktura podniku

Do dlouhodobého nehmotného majetku se řadí zejména zřizovací výdaje, výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, software a Goodwill. Tyto položky jsou oceňovány v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení a náklady s pořízením související. Jedná se o majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a hodnotou vyšší jak 60 tis. Kč, který je přenášen do nákladů prostřednictvím odpisů, které jsou počítány na základě pořizovací ceny a předpokládané životnosti daného majetku. **Dlouhodobý hmotný majetek** je oceňován také v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a náklady související s pořízením (náklady na dopravu, clo, aj.). Majetek s hodnotou nad 40 tis. Kč s dobou použitelnosti delší než 1 rok je odepisován po dobu své ekonomické životnosti. Příkladem majetku jsou budovy, stroje, přístroje a zařízení, dopravní prostředky, inventář, pozemky, umělecká díla a sbírky. Technické zhodnocení zvyšuje pořizovací cenu a do nákladů vstupuje prostřednictvím odpisů, naopak opravy a údržba se účtují přímo do nákladů. Dle zákona 586/1992 Sb. §32 a §32a účetní jednotka užívá pro daňové odpisy rovnoměrnou metodu pro dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek. Účetní odpisy jsou stanoveny na základě politiky podniku. **Finanční majetek** je tvořen ceninami, hotovostí a penězi na bankovních účtech.²⁹

Nakoupené **zásoby** jsou oceňovány pořizovacími cenami s využitím metody pevných cen a oceňovacích rozdílů. Součástí pořizovacích cen jsou náklady spojené s jejich pořízením (náklady na přepravu, provize, clo aj.). Účetní jednotka zásoby rozděluje na materiál a zásoby vlastní výroby.

Materiál je veden v účetní skupině 11 a jedná se o zásoby nakupované, které jsou spotřebovávány ve výrobě nebo jsou určeny pro režijní spotřebu, do které vstupují v nezměněném stavu. Materiál je oceňován pevně danými skladovými cenami, které jsou evidované v informačním systému MFG/Pro. Když se materiál převádí na sklad tak je zároveň účtováno o odchylkách, které vznikají jako rozdíl mezi pořizovací a skladovou

²⁹ SPOFADENTAL A. S. *Metodický pokyn 1.6 – Dlouhodobý hmotný, nehmotný a investiční majetek.*

cenou. Výdej materiálu do spotřeby, na základě výdejky, je zanesen do nákladů a účtován v pevné skladové ceně.

Zásoby vlastní výroby jsou zaneseny v účtové skupině 12 a jsou dále rozděleny na rozpracovanou výrobu, polotovary a výrobky. Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány plánovanými vlastními náklady podle plánovaných kalkulací, které zahrnují přímé mzdové a materiálové náklady a výrobní režijní náklady obsahující režijní náklady výrobních středisek. Náklady na spotřebu energie jsou vypočítány pomocí rozvrhové základny přímých mezd.³⁰

Účetní jednotka postupuje v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. a na základě směrné účetní osnovy sestavuje účtový rozvrh.

Finanční účetnictví rozděluje nákladové položky například následovně:

50 – výrobní spotřeba materiálu, přecenění zásob materiálu, rozpočet odchylek materiálu, režijní spotřeba jednicového materiálu, kancelářské potřeby, režijní spotřeba ochranných pomůcek, režijní spotřeba čisticích prostředků, režijní spotřeba materiálu, spotřeba evidovaného materiálu do 40 tisíc Kč, pohonné hmoty do limitu, náklady na vzorky propagace, likvidace zásob a materiálu, náklady na protivzorky, náhrady neuznaných reklamací, zmetky, spotřeba elektrické energie, plynu, vody.

51 – opravy a udržování hmotného investičního majetku, opravy a udržování (nedaňové), opravy forem, opravy a udržování budov, cestovné do limitu, náklady na reprezentaci, spojové služby (telefon, internet, mobilní telefon), poštovné, nájemné, nájemné auta ostatní, leasing operativní, leasing operativní (nedaňový), školení a kurzy, inzerce mimo reklamu, inzerce, odborné články, poradenské služby, externí marketingové služby, odborné prezentace, služby (audit), nábor pracovníků, reklamní předměty (do 500 Kč), reklamní a propagační služby, katalog, letáky, plakáty, design, grafika, výstavy, přepravní služby, úklid, praní prádla, ostatní služby daňově účinné, služby (auta, archivní, životní

³⁰ SPOFADENTAL A.S. *Metodický pokyn 1.5 – Oceňování zásob a evidence.*

prostředí, outsourcové, softwarové, odpad), služby daňově neúčinné, údržba systému, kooperace, manažerské služby.

52 - mzdy (přímí a nepřímí dělníci, manažeři, individuální, ostatní), bonusy, roční bonusy management, ostatní osobní náklady, mzdové náklady (dohadné položky), odstupné, sociální a zdravotní pojištění, penzijní spoření, náhrady nemocenské hrazené organizací.

53 - silniční daň, poplatky, registrace.

54 - dary (školy, klinika, ostatní), smluvní poplatky a penále, odpisy, pojistné majetku, paušály (praní prádla), licenční poplatky, ostatní provozní náklady (nedaňové), technické zhodnocení hmotného investičního majetku (do 40 tis. Kč), cenové rozdíly, manka.

55 - odpisy, rezerva na dovolenou, opravné položky.

56 - úroky z půjčky, kurzové ztráty, ostatní finanční náklady.

59 - daň z příjmu.

Syntetické účty účetní jednotka členění na účty analytické, například:

Tab. 3: Analytické rozdělení nákladových účtů

Číslo účtu	Popis
501110	Výrobní spotřeba materiálu
512011	Cestovné
521010	Přímí dělníci
521020	Nepřímí dělníci
549019	Manka na materiálu
549049	Manka na hotových výrobcích
549069	Manka polotovarů
563010	Kurzové ztráty
591019	Daň z příjmu z běžné činnosti
592019	Daň z příjmu z běžné činnosti odložená
595019	Dodatečné odvody daně z příjmu

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s. – vlastní úprava.

4.2 „Daňové účetnictví“

Na základě výkazu zisku a ztráty, a tedy výsledku hospodaření, účetní jednotka vypočítává daňovou povinnost (daň z příjmu právnických osob) za příslušné období. Podnik se řídí zákonem o daních z příjmů, vyhláškou Ministerstva financí České republiky a další právně platnou legislativou. Účetní jednotka je pro účely zjištění daně dle zákona daňovým poplatníkem se sídlem na území České republiky. „Daňové účetnictví“ je vedeno v českých korunách a v českém jazyce. Získané informace jsou uvedeny v daňovém přiznání, které je zpracováváno daňovým poradcem. Podnik v daňovém přiznání zjišťuje svou daňovou povinnost a podává ho na Finančním úřadě v Jičíně do 30. června příslušného roku. „Daňové účetnictví“ navazuje na informace získané z finančního účetnictví. Je třeba podotknout, že majetek je evidován pouze v účetních odpisech. Pro daňové účely neexistuje v systému evidence.

Z výkazu zisku a ztráty při výpočtu daňové povinnosti firma čerpá z výsledku hospodaření před zdaněním, který se zjistí jako rozdíl celkových výnosů a nákladů, které účetní jednotce vznikly za dané období. Aby bylo možné zjistit daňovou povinnost je nutné výsledek hospodaření před zdaněním upravit o daňově neuznatelné náklady, které se k rozdílu přičítají. Mezi **nedaňové náklady** patří například náklady, které jsou **neuznatelné v plné výši** – 513019 Náklady na reprezentaci, 544019 Pokuty a penále nedaňové. Další položkou jsou **náklady daňově neuznatelné nad limit** - 512019 Cestovné nad limit, 518079 Reklamní předměty nad 500 Kč. Mezi **ostatní nedaňové náklady** patří - 518039 Leasing operativní nedaňový, 549 Manka, 554040 Rezerva na dovolenou, 543 Dary.

Ze zákona existuje možnost odečíst si určitou výši darů, která se však odečítá až z tzv. mezisoučtu, tzn. ze základu daně odečteného o odpočty, kam patří např. ztráta nebo náklady na výzkum a vývoj. Výše darů ze zákona o daních z příjmů může činit minimálně 2000 Kč na jeden subjekt, avšak do výše maximálně 5 % z tzv. mezisoučtu. Další způsob jak upravit základ daně je rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (účet 551). Rozhodující jsou daňové odpisy.

Pokud jsou daňové odpisy vyšší než odpisy účetní, účetní jednotka si rozdíl odečítá od výsledku hospodaření. Tím má možnost snížit si základ daně.

Po veškerých úpravách vypočítaný základ daně účetní jednotka ze zákona zaokrouhlí na celé tisíce dolů a následně vypočte daň příslušnou sazbou daně, která jak v loňském roce 2011, tak i v letošním roce 2012 je stanovena ve výši 19 %. Po upravení základu daně si poplatník může daňovou povinnost snížit o slevy uvedené v daňových zákonech v paragrafech §34 a §35, patří sem slevy na zaměstnance se zdravotním postižením. Poslední úpravou je pak odečet záloh na dani, které podnik platil během roku.

Tab. 4: Výpočet daně z příjmu právnických osob za rok 2011

Řádek DP	Účet číslo	Název	Kč
1	501.769	Náhrady neuznaných reklamací	8 209,25
	50	Materiál	8 209,25
2	511.019	Opravy a udržování - nedaňové	77 549,52
2	513.019	Náklady na reprezentaci	1 403 985,40
2	518.039	Leasing operativní nedaňový	220 613,65
2	518.209	Služby daňově neúčinné	91 728,69
	51	Služby	1 793 877
3	527.019	Sociální náklady nedaňové - stravování	391 371
3	528.019	Ostatní sociální nedaňové náklady	312 227
3	524	SP a ZP 2011 nezaplacené do 31. 1. 2012	1 287 093
	52	Mzdové a ostatní osobní náklady	1 990 691
4	543.029	Dary ostatní	11 788
4	544.019	Pokuty a penále nedaňové	1 472
4	546.019	Odpis pohledávek nedaňový	617 299
4	548.109	Ostatní provozní náklady nedaňové	151 527
4	549.019	Manka na materiálu	145 176
4	549.049	Manka na hotových výrobcích	18 315
4	549.059	Manka polotovarů	39 421
4	549.069	Ostatní manka - (Polsko povodeň)	67 460
	54	Ostatní provozní náklady	1 052 457
5	554.040	Rezerva na dovolenou	394 700
5	554.049	Ostatní rezervy daňově neúčinné	1 560 038
5	559.011	OP vzorky hotových výrobků	-205 800
5	559.029	Opravné položky k zásobám (OBSOLETE)	-191 800
5	559.039	Opravné položky k zásobám (EXCESS)	-577 657
5	559.049	Opravné položky k pohledávkám	844 138
	55	Odpisy, rezervy a opravné položky	1 823 619

	Celkem		6 668 853
		Účetní odpisy účty 551.010, 040, 050	11 380 665
11		Daňové odpisy hmotného a nehmotného majetku	11 029 818
	Celkem	Rozdíl daňové - účetní odpisy	350 847
0			
Řádek DP	Účet číslo	Název	Kč
		HV za účetní období	54 496 584,28
		592.019 daň z příjmu odložená	-456 849,00
		591.019 daň z příjmu za běžnou činnost	15 020 740,00
10		ZISK celkem	69 060 475,28
30		Závazky Rusko, nezaplaceno více jak 36 měsíců	0
40		Nedaňové náklady - viz výše	5 449 710,94
70		Celkem nedaňové náklady	5 449 710,94
50		Rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy	350 847,00
111		SP a ZP z r. 2010 jako nedaňový výdaj	-1 175 311,00
200		Základ pro výpočet	73 888 352,76
220		Celkem	73 888 352,76
260		Odečtení darů § 20 odst. 2 (543.019)	0
270		Základ pro výpočet	73 888 352,76
270		Zaokrouhleno	73 888 000,00
280		Sazba daně	19%
290		Daň 2011 I.	14 038 720,00
300		sleva §35 (invalidé) 6 x 18 tisíc Kč	-108 000,00
310		Daň 2011 II.	13 930 720,00
		Na zálohách zaplaceno	
		Přeplatek	
		459.010 Rezerva na daň z příjmu minulé období	15 067 670,00
		459.010 Rezerva na daň z příjmu zbývá doučtovat	-1 136 670,00
		459.010 Rezerva na daň z příjmu celkem	13 931 000,00

Zdroj: Interní materiál podniku SpofaDental a. s.

5 Manažerské účetnictví podniku

Informace, které poskytuje manažerské účetnictví, jsou získávány na základě tří kritérií – z účetní osnovy, struktury středisek a struktury projektů. Tato problematika je podrobně rozpracována v následujícím textu. První podkapitola se zabývá členěním střediskové struktury. Druhá podkapitola popisuje členění nákladů. Následující podkapitoly se podrobně zabývají analýzou „Nákladových cen“, „Sledování nákladů na výrobu jednotlivých výrobních řad“, „Procesních nákladových kalkulací“ a „Nových výrobků“.

5.1 Členění nákladů

Na členění nákladů ve společnosti lze nahlížet z historického, daňového, finančního a manažerského pohledu, ale také z pohledu US GAAP (neboli podle představ mateřské společnosti).

Pro manažerské užití informací lze využít základního členění účetní evidence, která je členěna podle **účetní osnovy (podle účtů), struktury středisek a struktury projektů**. Každý účetní zápis je možné strukturovat podle těchto tří základních členění. Systém však umožňuje i členění čtvrté na tzv. podúčet, který se však nevyužívá. Názornou ukázkou účetního zápisu zobrazuje obrázek v příloze A.

5.1.1 Členění nákladů podle účetní osnovy

Účetní osnova společnosti je poměrně rozsáhlá, což vyplývá z podrobného členění finančního a daňového účetnictví (účty jsou členěny na daňové a nedaňové), ale důvodem jsou také potřeby manažerského účetnictví a potřeby mateřské společnosti s ohledem na US GAAP a potřeby reportingu v rámci korporace. Dalším důvodem, proč je účetní osnova tak obsáhlá, je také její historické členění spočívající v tom, že od doby zavedení systému v roce 1994 se neustále rozšiřuje, nicméně na spoustu účtů se již neúčtuje.

Účtová osnova, přes podrobné členění, v některých případech obsahuje účty, které nemají analytické rozdělení a veškeré účetní případy jsou účtovány na jeden účet. Příkladem je účet 512 – Cestovné. Návrh změny by spočíval ve vytvoření analytického členění k tomuto účtu. Mohl by být rozdělen podle ubytování a způsobu dopravy (auta, letadla, ostatní).

Dalším příkladem je účet 389010 – Dohadné účty pasivní, který se vytváří v případě, kdy není doručena faktura. Pod tento účet spadají veškeré dohady, jako například služby za audit, právní služby, energie (elektrina, plyn), voda, opravy, leasing, reklama, inzerce. V tomto případě by bylo dobré účet 389010 rozdělit, vytvořit skupiny podobných účetních případů (např. energie, služby apod.) a k nim přiřadit příslušné analytické členění. Podrobný rozpis účtu 389010 je uveden v příloze B.

Dalším účtem je 501214 – Režijní spotřeba technického materiálu. Sem se řadí například provozní tekutiny do strojů, nákupy židlí a malé stroje na výrobu do 40 tis. Kč. Tento účet by bylo dobré rozdělit podle příslušných položek.

Opakem jsou účty, které jsou rozčleněné příliš. Manažerské účetnictví vede například podrobné členění nákladů na spotřebu materiálu a marketing. Příkladem je účet 518 – Služby, který se dělí na 58 různých analytických účtů. Některé typy analytického členění jsou uvedeny v tabulce. Například účty 518084 - Design, grafika, 518083 - Plakáty a 518082 - Letáky by bylo dobré sloučit a ponechat pouze účet 518081. Nicméně, naopak účet 518060 – Poradenské služby zahrnuje právníky, školení apod. Zde by naopak bylo dobré jej podrobně rozčlenit.

Tab. 5: Některé typy analytického členění účtu 518 – Služby

Číslo účtu	Popis
518010	Spojovací služby (tel., internet)
518011	Spojovací služby (mob. tel.)
518012	Poštovné
518020	Nájemné
518022	Nájemné auta ostatní
518031	Leasing operativní

518039	Leasing operativní nedaňový
518040	Školení a kurzy
518050	Inzerce mimo reklamu
518051	Inzerce, odborné články
518060	Poradenské služby
518061	Externí marketingové služby
518063	Odborné prezentace
518064	Auditorské služby
518065	Nábor pracovníků
518070	Reklamní předměty do 500 Kč
518080	Reklamní a propagační služby
518081	Katalogy, Letáky
518082	Letáky
518083	Plakáty
518084	Design, grafika
518091	Výstavy

Zdroj: Vlastní zpracování.

Díky mateřské společnosti firma SpofaDental a. s. účtuje pohledávky (311), závazky (321) a tržby hotových výrobků (601) podle jednotlivých společností, které jsou také zdrojem rozsáhlé účetní osnovy. Mezi další účet, který je podrobně rozdělen podle US GAAP je účet 521 – Mzdy. České účetnictví by vše účtovalo pouze na účet 521. Zavedené členění ve firmě by bylo vhodné revidovat. Příklady jsou uvedeny níže v tabulce.

Tab. 6: Příklady členění účtů

Číslo účtu	Popis
311210	Pohledávky Rusko
311375	Pohledávky Austrálie
311376	Pohledávky Japonsko
311379	Pohledávky Thajsko
321210	Závazky Rusko
321350	Závazky Amerika
321396	Závazky Švýcarsko
601375	Tržby hotových výrobků Austrálie
601376	Tržby hotových výrobků Japonsko

601379	Tržby hotových výrobků Thajsko
521010	Přímí dělníci
521020	Nepřímí dělníci
521023	Roční bonusy management
521050	Bonusy obchodní zástupci

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dále v podniku vznikají odchylky, které zachycují nákupní cenu proti standardu a fakturovanou cenu proti nákupní ceně. Příklad: první odchylka vzniká v případě, když se do objednávky uvede částka například 1000 Kč/1 ks. Podle standardu je částka ve výši 950 Kč/1 ks. Odchylka je tedy ve výši 50 Kč. Přičemž druhá odchylka vznikne při vyfakturování, kdy hodnota bude z nějakého důvodu 1050 Kč/1 ks. Podnik tyto odchylky vede samostatně. Další odchylka může vzniknout v případě, kdy bude objednávka doručena na paletě, která se platí současně s doručenou zakázkou.

Účet 501140 – Rozpis nákladů na pořízení materiálu zahrnuje jak dopravu, tak již zmíněné palety. Tento účet by bylo dobré rozdělit na dva podle dopravy a ostatních nákladů. Účet 501150 – Rozpis odchylek materiálu spočívá na sledování nákupu proti standardu. Účet 501151 – Rozpis odchylek Intracompany, což zachycuje informace nákupu proti standardu u materiálu z korporace. Účet 501152 – Rozpis odchylek materiálu vznikající na základě kurzových pohybů. Účet 501200 – Režijní spotřeba materiálu sleduje nákup proti faktuře. České účetnictví říká, že se tyto informace dají sledovat na jednom účtu. Podnik, jak je vidět z textu, je sleduje na několika účtech.

Z analýzy je zřejmé, že účetní osnova je tak rozsáhlá, že její obsah mnohdy nevyhovuje požadavkům. Proto by její struktura stála za revizi.

5.1.2 Členění nákladů podle střediska

Toto členění závisí na druhu střediska. Firma se člení na 41 středisek, jejichž číslování je historické a pochází z roku 1994, kdy docházelo k zavádění systému. Pro účely reportingu

mateřské společnosti je pak každé středisko přiřazené k číslu střediska korporátního. Struktura středisek se postupně upravuje, aby to bylo v souladu s manažerským pohledem firmy, tak i s potřebami sjednoceného reportingu pro korporaci.

Základní členění je shodné jak pro interní potřeby, tak pro korporaci. Jedná se o rozdělení středisek na tři typy – na výrobní (fixní, variabilní), administrativní, obchodní zastoupení a marketing. Od tohoto členění se dále odvíjí typy nákladů, které jednotlivým střediskům vznikají. Je důležité podotknout, že ze středisek vychází nákladové ceny, kterými se zabývá kapitola 5.2. Kompletní středisková struktura je uvedena v příloze C.

Každé středisko má své interní označení, které slouží výhradně pro účely podniku SpofaDental a. s. Přiřazení středisek k číslu korporátního střediska se označuje názvem HFM Number (Hyperion Financial Number). HFM je aplikace, do které se nahrávají výsledky pro reporting mateřské společnosti. Poslední členění rozřazuje střediska podle typu nákladů. Toto řazení je důležité pro americký výkaz zisku a ztráty. Jednotlivá střediska se třídí do kategorie GA (General and Administration), kam patří například generální ředitel, personální oddělení, finance, údržba budov. Kategorie Manufacturing má pod sebou další podkategorie – MfgSpendingF (Manufacturing Spending Fixed), jedná se např. o logistiku a zásobování, MfgSpendingV (Manufacturing Spending Variable), což zahrnuje např. balírnu, plnírnu, výrobu zubů. Do střediska MfgSpendingQA (Manufacturing Spending Quality and Insurance) patří jištění kvality a do MfgSpendingD (Manufacturing Spending Distribution) spadají distribuční střediska (např. sklad hotových výrobků, expedice). Označení Selling and Marketing zahrnuje střediska přímo související s obchodem a marketingem.

Střediska výrobní (variabilní, fixní)

Jejich struktura přímo ovlivňuje výpočet standardních cen. Současná struktura rozlišuje střediska výrobní neboli variabilní, přímá a obslužná neboli fixní, nepřímá. Tato střediska představují jednotlivé výrobní provozy a jejich struktura z velké části respektuje původní rozdělení výrobního portfolia. Výrobní střediska zahrnují přímé dělníky. Střediska 3700 (předáči) a 5100 (doprava do závodu) jsou střediska souhrnná a přímé dělníky nezahrnují,

přesto jsou variabilní. Předáci nepracují přímo na pracovních příkazech. Přesto tato střediska úzce souvisejí s objemem výroby. Přední dělníci pracují s administrativou, s vychystáváním pracovních příkazů, vedou ostatní dělníky, chystají jim materiál a starají se o evidenci. Zde si podnik klade otázku jakým způsobem je rozpočítávat.

- **Variabilní náklady** zahrnují materiál, různé druhy surovin, chemikálie, obaly a fólie, pomocný materiál, mzdy výrobních dělníků. Dále do této skupiny patří spotřeba energie (elektrina, plyn) spotřebovaná výrobním procesem a pohonné hmoty (nafta, benzín).
- **Fixní náklady** tato skupina zahrnuje zejména mzdy THP pracovníků, nájemné, leasing, spotřebu energií správou podniku a také jsou sem převedeny odpisy.

Tab. 7: Výrobní střediska (přímá, variabilní)

Středisko	Název	HFM Number	HFM Description
3300	Pryskyřice	1922	Resins
3420	Formovací a alginátové hmoty	1920	Impression Materials
3430	Balírna, plnírna	1921	Composits
3450	Vosky a termoplasty	1923	Wax
3460	Výroba zubů	1924	Teeth
3480	Vosky Romulus	1923	Wax
3700	Team Leaders (Přední dělníci)	1611	Team Leaders
5100	Freight In (Doprava)	1609	Freight In

Zdroj: Vlastní.

Tab. 8: Obslužná střediska (nepřímá, fixní)

Středisko	Název	HFM Number	HFM Description
3000	Řízení výroby	1412	Plant Supervision
3200	Site Operations Manager	1412	Plant Supervision
3500	Production Planning	1105	Master Planning and Forecasting
3600	Engineering	1210	Production Engineering Administration
4000	Jištění jakosti	1310	Quality Assurance
4400	Kontrola kvality	1311	Chemical QC
5000	Logistika a zásobování	1105	Master Planning and Forecasting
5200	Procurement	1130	Purchasing
5300	Commodity Manager	1130	Purchasing
5410	Sklad materiálových zásob	1190	Receiving
5412	Sklady hotových výrobků	3050	Shipping and Packaging
6000	Údržba	1212	Mechanical Supervision

Zdroj: Vlastní.

Střediska prodejní a administrativní

Do skupiny prodejních středisek se řadí jedenáct středisek pro jednotlivá obchodní zastoupení v různých zemích a marketingová střediska, kam se řadí středisko Marketing a Online marketing. Dalším střediskem, které sem patří, je středisko Realizace zakázek zabývající se fakturací a administrativou prodeje. Do kategorie administrativních středisek spadá zejména generální ředitelství, řízení lidských zdrojů apod.

5.1.3 Sledování nákladů podle projektů

Ačkoliv existuje informační systém, který umožňuje zápis účetních transakcí na jednotlivé projekty (ve firmě jich existuje devět), tak není tato možnost příliš využívána. Objem zaevidovaných transakcí je nízký. Toto sledování nákladů se používá především tam, kde je potřeba sledovat náklady buď průřezově (přes různá nákladová střediska) nebo naopak evidovat pouze nějaké náklady z celé množiny nákladů střediska.

Typy projektů:

- I. Přenosy výroby** – tyto kódy projektů vznikly zhruba v roce 2011 s úvahami o možných přesunech výroby do podniku SpofaDental a. s. Projekty jsou připravené pro použití, ale zatím se žádné nerozběhly.
- II. Informační technologie** – jsou podobného ražení jako přenosy výroby. Zvažuje se přechod z IS MFG na systém Oracle upřednostňovaný korporací.
- III. Přefakturace** – jedná se o projekt pro sledování nákladů spojených s vykonávanou pozicí komoditního manažera, který se zabývá celou korporací (nejenom podnikem SpofaDental a. s.) a snižováním nákladů na nakupovaný materiál pro celou Evropu i části USA. Pozice komoditní manažer je tzv. kooperátní pozicí, kde existuje dohoda o přenášení nákladů z podniku SpofaDental a. s. do USA.
- IV. Sledování investic** – tento projekt se zabývá sledováním nákladů na schválenou investici. Tento typ slouží spíše k jednorázovému použití a je platný po určité období a následně je pak uzavřen.
- V.** Pátý typ projektu je zatím v rámci úvah. Jednalo by se o projekty na sledování nákladů spojenými s novými výrobky uváděnými na trh. Zatím se k tomuto návrhu nikdy nepřistoupilo.

Příklad projektu:

Projekt FP01REFR s názvem FP01 – Refractory byl založen v červenci 2011 v souvislosti se zásilkou materiálu pro zkušební šarže. Slouží pro přenosy výrob zatmelovacích hmot z USA do firmy SpofaDental a. s.

Přehled zobrazuje obrat za určité období, účet, název a součet hodnoty za projekt. Pro zaúčtování zásilky materiálu v tomto případě slouží účty 501140-5000 Rozpis nákladů na pořízení materiálu, 501214-3600 Režijní spotřeba materiálu a 343021 20% DPH na vstupu - tuzemsko.

Tab. 9: Sledování nákladů podle projektů

Projekt	Název	Typ	Popis
FP01REFR	FP01 – Refractory	Přenosy výrob	Možný přenos výroby z USA, zatmelovací hmoty pro nedentální využití.
FP02ALAT	FP02 – Alloys, Atomisation	Přenosy výrob	Možný přenos výroby z USA, výplňové hmoty.
FP03ALFP	FP03 – Alloys, Filling + Packaging	Přenosy výrob	Možný přenos výroby z USA, výplňové hmoty.
AL01COMN	Allocation Commodity Manager	Přefakturace	Sledování nákladů spojených s pozicí komoditního manažera pro účely přeúčtování nákladů.
IT01ORAC	Oracle Implementace	Informační technologie	Náklady na implementaci informačního systému Oracle, náhrada za stávající MFG Pro s cílem sjednotit IS na stejnou korporátní platformu.
SPF1101	Rekuperace vzduchu	Investice	Klimatizační jednotka pro rekuperaci tepla ze vzduchu, výroba zubů - schválená výše investice 600 tis. Kč.
SPF1102	Nákladní vozidlo	Investice	Výměna vozového parku - nákladní vozidlo, náhrada Avie z roku 1997 - schválená výše investice 500 tis. Kč.
SAFETY	Bezpečnost obecně	Bezpečnost	Obecný projekt pro sledování nákladů z titulu bezpečnosti.
FMGLOBAL	Bezpečnost - doporučení FM Global	Bezpečnost	Obecný projekt pro sledování nákladů z titulu doporučení pojišťovacího agenta FMGlobal.

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.

5.2 Nákladové ceny

Nákladová cena reprezentuje vlastní náklady a skládá ze čtyř kategorií – z materiálu, práce, režie a kooperace. Nákladové ceny skladových položek, ke kterým se cena stanovuje, lze rozdělit na dva typy, a to na artikly nakupované a vyráběné. V případě zakládání **nakupovaného artiklu** se jeho cena stanovuje na základě cenové nabídky, poté se vytvoří standardní cena užívaná po určité období a posléze se sledují cenové nákupní odchylky. Mezi **vyráběné artikly** patří hotové výrobky a polotovary. Jejich cena je tvořena na základě postupu a kusovníku.

Pracovní postup se skládá z příslušných operací, které jsou potřebné k vytvoření daného produktu. Z přehledu pracovních postupů získáme informace o označení postupu, rozdělení operací, čase a nákladech na seřízení objednaného množství (čas na výrobu 1 ks), hodinové mzdové sazby, sazby mzdové režie v %, o výrobní režii, kooperaci apod.

Například postup výroby artiklu Tessex – Šelakové bazální destičky (sloužící ke zhotovení individuálních otiskovacích lžic pro otisky bezzubých čelistí a pro výrobu bází voskových skusových šablon) s číslem 4812112 k 1. 1. 2012 se skládal z následujících operací: příprava a výdej materiálu, převážení surovin, tavení surovin, homogenizace obsahu, válcování pásu, vysekávání destiček, kontrola destiček, zkoušení polotovaru, kompletace výrobku, zaváření 5 ks do fólie, statistická kontrola hotových výrobků.

Kusovník obsahuje hierarchické uspořádání komponent. Do programu se zadají dané artikly a suroviny, které jsou potřebné pro výrobu výrobků. Rozlišuje se, zda se jedná o nakupované nebo vyrobené artikly. U výroby Šelakových bazálních destiček mezi nakupované artikly patří například Stearin (směs kyseliny stearové a kyseliny palmitové). Vyrobeným artiklem jsou například minerálie a koncentráty. Soustava kusovníku pak poskytuje informace o číslu a označení artiklu, použitém množství v měrných jednotkách (např. ks, Kg), nákladové ceně za měrnou jednotku. Další informace jsou o nákladech z postupů a o součtu nákladů z kusovníku.

5.2.1 Přecenění nákladových cen

Kalkulace nákladových cen se vytváří v případě zadávání artiklu, a tedy k častému přecenění cen nedochází. Toto přecenění se provádí na základě povolení korporace a vždy se provádí ke stanovenému datu. Bohužel, k přeceňování nedochází každý rok. Filozofie přecenění vychází z předpokladu přeceňovat co nejméně s důrazem na následný reporting odchylek skutečných nákladů, versus, standardních nákladů, a z poměřování efektivity podniku na základě těchto odchylek. Z tohoto důvodu došlo k poslednímu přecenění koncem roku 2006 a 2010. Důvodem bylo celokorporátní nařízení, které spočívalo v aktualizaci nákladových cen.

5.2.2 Přecenění koncem roku 2006

Přecenění zahrnovalo ve svých výpočtech jak střediska výrobní (přímá, variabilní) zahrnující dělníky, tak střediska obslužná (nepřímá, fixní) zahrnující například sklady, nákup, kvalitu a údržbu. Sazba práce byla stanovena na základě odhadu materiálových nákladů na potřebnou pracovní sílu. Přičemž byl vypočten hodinový průměr podělením celkovým ročním pracovním fondem. Ke každému středisku bylo přistoupeno zvlášť, což vedlo k vypočtení mzdové hodinové sazby, která byla pro každé výrobní středisko odlišná. Výpočet režie spočíval v sečtení veškerých ostatních nákladů výrobních středisek a pomocí procentuální alokační tabulky byly přiřazeny k jednotlivým výrobním halám náklady obslužných středisek.

5.2.3 Přecenění koncem roku 2010

Přeceňování k tomuto datu s sebou přineslo změny. Oproti přecenění v roce 2006 byla střediska, při výpočtech režie, rozdělena na střediska variabilní a fixní. A pro kalkulaci nákladových cen se pro rok 2010 následně použily pouze náklady variabilních středisek. Další změnou bylo sjednocení hodinových sazeb. Tato sazba zahrnuje pouze náklady na hrubou mzdu, na rozdíl od roku 2006, kdy bylo do výpočtu sazby práce zahrnuto pojistné.

Tabulka v příloze E interpretuje celkové náklady variabilních nákladových středisek z prosince roku 2010. Podle příslušného vzorce se vypočítá sazba práce, ze které se dále počítá příplatek režie. To znamená, že celkové náklady na práci se sečtou s ostatními náklady jednotlivých středisek. Následně se stanovuje mzdová sazba. Pro rok 2010 byla stanovena na 112 Kč/hod. pro všechna střediska (3300, 3420, 3430, 3450, 3460, 3480).

5.2.4 Závěr analýzy

Při analýze struktury nákladů použitých při přecenění v roce 2010 je patrné, že společnost SpofaDental a. s. nezahrnuje do přecenění elektřinu, přestože je variabilním nákladem. Postupy výpočtů zahrnují pouze lidskou práci.

Navrhuji, aby tyto výpočty zahrnovaly strojové časy ohodnocené hodnotou spotřeby elektřiny. Podnik by mohl pro své řízení vést podrobnou evidenci spotřeby elektřiny za jednotlivá střediska. Tato evidence by mohla být vedena v Excel souboru, kde by vedoucí pracovníci vyplňovali měsíční údaje spotřeby elektřiny za svá střediska.

Stanovení množství spotřeby energie by umožnilo zjistit náklady na spotřebu a možné potenciální úspory. Zjišťování spotřeby energie by bylo prováděno za pomoci příslušných přístrojů na měření elektrické energie a porovnávalo by se s fakturami od dodavatele. Výsledky by byly dále analyzovány a prezentovány na podnikových poradách. Tyto výsledky by umožnily srovnávání s minulými obdobími, ale také by byly zdrojem pro budoucí plánování.³¹ Navržená tabulka pro sledování spotřeby elektřiny je uvedena níže.

³¹ PRAŽÁKOVÁ, M., *Diplomová práce*, vyd. 2010, s. 78.

Tab. 10: Evidence spotřeby elektrické energie

Evidence spotřeby elektrické energie													
Středisko:													
Popis	Jednotky	Období											
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Výroba	ks												
Spotřeba el. energie	kWh												
Měrná spotřeba	kWh/ks												
Plánované hodiny	h												
Skutečné hodiny	h												
Prostoje	h												
Průměrný výkon	ks/h												
Spotřeba el. energie	Kč												
Celkem	Kč												

Zdroj: Vlastní zpracování.

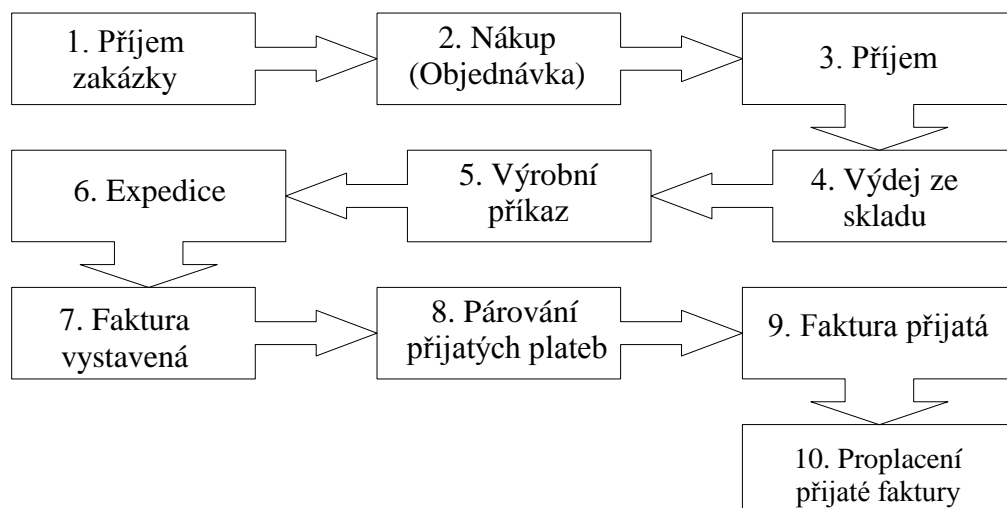
5.3 Sledování nákladů na výrobu jednotlivých výrobních řad

Jak již bylo řečeno, struktura výrobních středisek následuje tradiční produktovou linii. Tradiční rozdělení portfolia podle produkce firmy SpofaDental a. s. však pro reporting z korporátního pohledu nevyhovuje. Jak již bylo konstatováno, sledování nákladů na výrobu výrobních řad se podle pohledu tradičního podnikového portfolia a korporátního portfolia významně liší. Problém vzniká v případě srovnávání neboli spárování těchto dvou pohledů. Při reportingu výsledků podniku korporaci není možné, ve většině případů, dané informace přesně určit. Ve sledování těchto nákladů podnik vychází ze struktury prodeje a výrobních středisek. V případě, že by podnik chtěl sledovat náklady podle korporátního portfolia, musel by rozkládat náklady výrobních středisek podle určitého procentuálního klíče, který znázorňuje tabulka F2 v příloze F. Dále pak srovnání údajů českého a amerického portfolia je patrné v kontingenční tabulce F1, která znázorňuje vzájemný vztah těchto dvou skupin údajů. Tato tabulka např. interpretuje, že celkové výplňové

materiály (Filling materials) mají hodnotu prodejů 71 505 790,43 Kč a podle amerického členění prodej tvoří - 3 % pojiva, 61 % cementy, 30 % kompozita a 7 % ostatní.

5.4 Procesní nákladové kalkulace

Společnost, v případě uvažovaných přenosů výrob, ať už v rámci korporace či výroby pod privátní značkou, čelí potřebě stanovit firemní náklady na tuto výrobu. Celkem bez problémů lze spočítat nákladové ceny případných výrobků podle standardní nákladové struktury pro materiál, práci, režii. Podnik však není schopen přesněji odhadovat procesní náklady z kategorie obslužných středisek. Možným řešením by mohly být procesní nákladové kalkulace, zabývající se obslužnými procesy. Kalkulace nákladů funguje na principu jejich poměru se vztahovou veličinou jednotlivých středisek. **Příkladem vztahových veličin mohou být** - počty expedičních listů (sklady hotových výrobků), počty objednávek (logistika), evidence času nebo počet zásahů (údržba), počet pracovních příkazů (product planning) apod. Procesní nákladové kalkulace na cenu například vystavené a přijaté faktury a expedice nejsou v podniku nijak řešeny. V podniku jsou dvě zaměstnankyně, které se zabývají vyřizováním faktur a jejich následnými platbami. Návrhem řešení by bylo stanovení příslušného procesu a následný výpočet, který by vedl ke zjištění daných nákladů.



Zdroj: Vlastní zpracování.

Obr. 6: Proces faktury přijaté

5.5 Nové výrobky

Po několika letech nízké inovace výrobků se ve firmě SpofaDental a. s. začíná více hovořit o potřebě oživení portfolia, s čímž přichází potřeba sledovat náklady na nově uváděné výrobky na trh. Jedná se o výrobky **Impress Flex VPS (Putty a Light Body)**, **SmartVest Rapid**, které byly uvedeny na trh v roce 2011, a **NanoWise**, který začal podnik prodávat v dubnu 2012. V současnosti bohužel podnik náklady spojené s novými výrobky dostatečně nesleduje. Jediné informace, které má management k dispozici jsou informace o objemu prodejů a jejich předem stanovené výši nákladů tzv. standardních nákladů (viz tabulky níže). Chybí zde ale sledování marketingových nákladů, jako jsou například reklamní panely, brožury, letáky, inzerce apod. Dále firma postrádá evidenci nákladů spojených s náběhem výroby, s registracemi výrobků, testováním, s případnými reklamacemi a mzdovými náklady, které by mohly být zaúčtovány alespoň na základě odhadů.

Tab. 11: Vývoj prodejů nových výrobků

Prodeje			
Datum	ImpressFlex Light	ImpressFlex Putty	SmartVest Rapid
2011-04			6 062,78
2011-05			45 732,31
2011-06			109 490,33
2011-07			1 121,51
2011-08			4 036,28
2011-09			19 050,98
2011-10	25 821,78	41 367,74	5 582,57
2011-11	75 029,32	103 780,47	15 639,67
2011-12	83 017,78	121 853,14	39 226,20
2012-01	15 964,84	79 427,21	3 957,41
2012-02	20 272,39	56 671,85	3 516,83
2012-03	38 962,29	76 037,19	3 760,28
Celkem (Kč)	259 068,40	479 137,60	257 177,15

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s. Vlastní úprava.

Tab. 12: Standardní náklady nových výrobků

Standardní náklady			
Datum	ImpressFlex Light	ImpressFlex Putty	SmartVest Rapid
2011-04			2 927,42
2011-05			29 977,12
2011-06			67 897,74
2011-07			487,90
2011-08			2 001,44
2011-09			8 583,12
2011-10	18 312,27	27 215,83	2 189,47
2011-11	52 668,66	70 444,95	5 199,56
2011-12	55 476,68	75 483,06	13 871,69
2012-01	11 279,75	50 215,93	1 722,66
2012-02	14 094,59	37 756,84	1 951,61
2012-03	27 886,36	51 691,44	2 585,25
Celkem (Kč)	179 718,31	312 808,05	139 394,98

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s. Vlastní úprava.

Z dostupných informací je zřejmé, že výrobky ImpressFlex a SmartVest Rapid vykazují určitou míru zisku, bohužel díky nezahrnutým nákladům, které byly zmíněny výše, není možné říci, zda ve skutečnosti nevykazují spíše ztrátu. Nedostatečné sledování těchto nákladů bylo důvodem, proč jsem se rozhodla zpracovat podrobnou analýzu, která je uvedena dále v textu.

5.6 Analýza nákladů spojených s novými výrobky

Při zjišťování skutečných nákladů nastaly problémy s jejich přesným vyčíslením, a to z důvodu, že nebyly nikde přesně evidovány. Abych mohla analýzu vypracovat, bylo nutné zúčastnit se se mítinků s vedoucími oddělení marketingu, kvality a produkce. Na základě získaných informací vyplynulo, že se náklady na nové produkty nesledují. V důsledku toho bylo nutné náklady zpětně dohledat v přijatých fakturách. Dále bylo nutné

vytvořit alespoň odhady mezd jednotlivých pracovníků, kteří měli nové produkty na starost.

V rámci přípravy na uvedení produktu na trh (dále jen launch produktu) vzniká dokument Product requirement specification (dále jen PRS), neboli systém schvalování. Tento dokument je zpracováván marketingovým oddělením a popisuje jednotlivé kroky projektu, na jehož základě poté vzniká harmonogram. Každý PRS je zpracován pro jednotlivé skupiny produktů, které podnik nabízí na trhu. PRS s projektem Spofa Nano-Composite (související s novým produktem NanoWise) popisuje, co je hlavním produktem a jak má přibližně vypadat. Obsahuje informace o nákladové ceně (tzn. ceně, za kterou bude nakupováno), jaké produkty se budou vyrábět, v jaké barvě (odstínech) a jací jsou hlavní konkurenti.

Z mého pohledu by měl PRS, kromě výhledu prodeje, konkurenčních cen, způsobu balení výrobků, cen výrobků a legislativních kroků, obsahovat mnohem více informací o nákladech. Kromě plánu nákladových cen, nákladů na registrace a informací na koupi výsekových forem, jsou informace spojené s náklady na daný produkt nedostačující. Dále dokument zahrnuje pouze předběžné informace o prodeji s vykalkulovanou prodejní cenou a marží. Chybí zde ale odhad nákladů na marketing (např. v horizontu jednoho roku až dvou let), výpočet ziskovosti projektu po uplynutí určité doby a kontroly, zda je projekt úspěšný či nikoliv. Z mého pohledu dále tento dokument nebere v potaz životní cyklus výrobku, který se vyznačuje různými etapami vývoje (zavádění, růst, zralost, pokles), které s sebou přináší různý vývoj zisku a nákladů. Je nutné podotknout, že ve fázi zavádění je prodej nízký a zisk nulový, a to z důvodu např. dosud neuhrazených nákladů spojených se zavedením výrobku na trh.

Nemalé náklady vznikaly zejména za reklamu, inzerci, letáky, brožury apod. Vzhledem k tomu, že se náklady neevidují, prověřila jsem náklady na marketing zpětnou kontrolou faktur za rok 2011 a 2012. Zjištěná data jsou uvedena v příloze G. Ve snaze započítat do sledování nákladů také mzdové náklady, spojené s těmito projekty, jsem se je pokusila odhadnout na základě informací, které mi byly poskytnuty.

Tyto údaje jsem získala jako procentuální odhad, který jsem následně přepočetla na hodiny. Náklady na jednotlivé projekty jsem získala na základě hodinového paušálu, který na přání společnosti není v diplomové práci uveden. Nicméně tento paušál zahrnuje i benefity a zvýšené režijní náklady jako je například automobil nebo mobilní telefon. Odhad mzdových nákladů zobrazuje tabulka č. 13.

Další částí analýzy bylo prověření nákladů spojené s kvalitou a výrobou.

Ze schůzky s manažerem kvality vyplynulo, že jediné náklady spojené s novými výrobky, vznikaly pouze v případě registrací v jednotlivých zemích a v případě přípravy grafik obalů a návodů. Vlastní testování výrobků však zařizuje oddělení marketingu, tudíž bylo nutné informace dohledávat přímo tam.

Další schůzka probíhala se dvěma technologiemi na oddělení výroby. Bohužel ani tady nebylo možné čerpat z jakékoliv evidence nákladů. Nicméně zjištěné informace vedou k závěru, že náklady na výrobu nových výrobků jsou minimální, důvody jsou popsány níže v textu.

ImpressFlex

Prvním krokem při zavádění výrobku bylo vysledování konkurence na trhu marketingovým oddělením. Dalším krokem bylo dodání vzorků od konkurence, které se otestovaly a následně probíhaly úvahy o možných dodavatelích a-silikonů. Bylo nutné zaměřit se na takový výběr materiálu, který by odpovídal standardu evropského trhu. Hmoty byly nakonec vybrány z cca 45 různých typů v rámci korporace, které bylo nutné nejprve prověřit a zjistit jejich parametry. Po vybrání materiálu došlo k testování trhu marketingovým oddělením, kde následně výrobní technolog získal zpětnou vazbu, zda hmoty vyhovují či nikoliv.

Práce výrobního technologa na výrobku ImpressFlex byla, mimo jiné, spojena s obsluhou zařízení pro provádění analýzy materiálu, kde byly zjišťovány technické, chemické a fyzikální vlastnosti. Tato analýza umožnila porovnat hmoty konkurence.

Je důležité podotknout, že jiné náklady, kromě již zmíněných a nákladů na obaly, s výrobkem ImpressFlex nevznikly, a to z důvodu, že podnik SpofaDental a. s. hmotu nakoupil již vyrobenou, zabalil ji do svých obalů a opatřil etiketou. Nebylo tudíž nutné nakupovat žádný materiál ani vybavení pro výrobu. Hlavní náklady vznikaly pouze v marketingovém oddělení a na základě testování.

SmartVest Rapid

Nápad na vytvoření tohoto výrobku měl externí poradce, který je placen marketingovým oddělením a který využíval svou vlastní laboratoř na spolupráci s vývojem výrobku. Na SmartVest Rapid je použit materiál z podniku SpofaDental a. s., nově vytvořené liquidum a kapalná část. Náklady byly spojeny se zaplacením za služby externího poradce, s testováním a se vzorky. Dalším nákladem je spolupráce externí firmy na grafikách, registrace výrobku (Ukrajina, Rusko) a tvorba obalů.

NanoWise

Tento nový výrobek byl uveden na trh v dubnu 2012. NanoWise vznikl v kooperaci s americkou firmou. Jedná se tedy také o produkt, který není vyráběn přímo v podniku SpofaDental a. s., ale je doručen již hotový a zabalený ve stříkačkách. Náklady na vývoj, stabilní zkoušení nebo na klinické a biologické testy v podniku SpofaDental a. s. tudíž nevznikaly. Jedinými náklady byla práce s grafkem na jejich obalu. Do budoucna bude nákladem popřípadě dotazníková akce, zda se produkt zákazníkům líbí.

Tab. 13: Odhad mzdových nákladů

Pozice	Počet hodin (h)		
	SmartVest Rapid	ImpressFlex	NanoWise
Marketing manager	125,80	555,00	495,80
Product manager	370,00	495,80	325,60
Technolog	168,00	320,00	36,50
Kontrola kvality		160,00	
Celkem (h)	663,80	1 530,80	857,90

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 14: Náklady na vzorky

Produkt	Období											Celkem (Kč)
	2011-04	2011-05	2011-06	2011-07	2011-09	2011-10	2011-11	2011-12	2012-01	2012-02	2012-03	
ImpressFlex Light						16 884,47	6 196,70	8 726,86	1 687,53	1 976,74	564,78	36 037,08
ImpressFlex Putty						115 696,67	20 014,25	51 218,54	3 482,85	96 361,41	2 357,95	289 131,67
SmartVest Rapid	14 882,28	5 757,36	2 436,60	779,71	3 334,78	988,05	1 952,47	291,81	291,81			30 714,87
Celkem (Kč)	14 882,28	5 757,36	2 436,60	779,71	3 334,78	133 569,19	28 163,42	60 237,21	5 462,19	98 338,15	2 922,73	355 883,62

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.

Tab. 15: Ostatní náklady nových výrobků

Náklad	Období											Celkem (Kč)
	2011-03	2011-04	2011-05	2011-09	2011-10	2011-11	2011-12	2012-01	2012-02	2012-03	2012-04	
ImpressFlex												
Reklamace						282,39	562,51		754,63	336,85	1 857,72	3 794,10
Rozbalení akce								15 868,05				15 868,05
Zkoušení nebo registrace						1 238,48	2 280,44					3 518,92
Celkem						1 520,87	2 842,95	15 868,05	754,63	336,85	1 857,72	23 181,07
SmartVest Rapid												
Likvidace		1 459,05		50 939,22								52 398,27
Reklamace												
Rozbalení akce					16 939,16							16 939,16
Zkoušení nebo registrace	95,25	21,35	14,59				362,56		72,95	331,48		898,18
Celkem	95,25	1 221,87	14,59	50 939,22	16 939,16		362,56		72,95	331,48		69 977,08
Celkem (Kč)	95,25	1 221,87	14,59	50 939,22	16 939,16	1 520,87	3 205,51	15 868,05	827,58	668,33	1 857,72	93 158,15

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.

Tab. 16: Přehled zjištěných celkových nákladů

Produkt	Náklady (Kč)				Celkem náklady (Kč)
	Standardní	Ostatní	Odhad mezd	Vzorky	
ImpressFlex	492 526,36	739 965,61	785 280,00	325 168,75	2 342 940,72
SmartVest Rapid	139 394,98	484 055,16	295 230,00	30 714,87	949 395,01
NanoWise		14 000,00	548 165,00		562 165,00
Celkem (Kč)	631 921,34	1 238 020,77	1 628 675,00	355 883,62	3 854 500,73

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. 17: Porovnání objemu prodejů a nákladů

Produkt	Prodeje (Kč)	Náklady (Kč)	Zisk/ztráta (Kč)
ImpressFlex	738 206,00	2 342 940,72	- 1 604 734,72
SmartVest Rapid	257 177,15	949 395,01	- 692 217,86
NanoWise		562 165,00	- 562 165,00
Celkem (Kč)	995 383,15	3 854 500,73	- 2 859 117,58

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z výše uvedených tabulek je patrné, že ostatní náklady převyšují jak standardní náklady, tak i prodeje. Vzhledem k tomu, že podnik průběžně nesledoval vzniklé náklady, nebylo proto možné takovému vývoji nákladů zamezit.

V důsledku toho se následující kapitola zabývá návrhy pro sledování nákladů nově zaváděných výrobků na trh. Ve snaze vytvořit prostor pro realizaci změn a různých opatření.

5.7 Návrh sledování bilance nově zaváděných výrobků

Cílem analýzy byla snaha o podchycení nákladů, které nejsou v informačním systému podniku vidět. V důsledku toho bylo nutné náklady zpětně dohledat a zaevidovat. Dále pak navrhnout jejich sledování a následnou kontrolu.

Prvním a nezbytným krokem, pro zefektivnění celého procesu sledování nákladů, je vzájemná komunikace mezi jednotlivými úseky, která je v některých případech velice špatná. Je proto nutné dodat, že analyzování situace a kvalita rozhodování manažerů a následného řízení je závislá právě na kvalitě dostupných informací. Na základě toho, že jsou náklady málo sledovány, navrhuji hlubší analýzu nákladů, která v tuto chvíli nepodává, v případě nových výrobků, přesné informace.

Pro tuto analýzu navrhuji následující návrhy:

- založit kódy nových projektů;
- důsledně prokomunikovat nově založené kódy projektů a jejich uvádění na fakturách;
- vytvořit tabulku pro sledování % pracovní doby strávené na projektu marketingovými a produktovými manažery;
- kontrolu úvodních šarží;
- kvartální vyhodnocení.

Problematika sledování nákladů na základě projektů byla podrobně zpracována v kapitole 5.1.3. V případě založení nových projektů by se jednotlivá střediska podniku orientovala prostřednictvím stanovených kódů, díky kterým by bylo možné sledovat náklady na jednotlivé produkty. Uvedení příslušných kódů např. na přijatých fakturách by vedlo k rozpoznání projektů a bylo by možné vzniklé náklady podrobně sledovat a evidovat. Tyto projekty by tak umožnily sledovat, analyzovat a porovnávat náklady s ostatními projekty a popřípadě včas eliminovat jejich negativní dopady.

Návrh kódů nových projektů pro nové výrobky je uveden v tabulce č. 18.

Tab. 18: Nové projekty

Projekt	Název	Typ	Popis
NP01IFL	ImpressFlex	Nové výrobky	Projekt pro sledování nákladů nových výrobků.
NP02SVR	SmartVest Rapid	Nové výrobky	Projekt pro sledování nákladů nových výrobků.
NP03NW	NanoWise	Nové výrobky	Projekt pro sledování nákladů nových výrobků.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Dalším zdrojem dat by bylo vytvoření tabulky pro sledování % pracovní doby pracovníků marketingového oddělení, kteří se podílejí na projektech nových výrobků.

Tab. 19: Sledování % pracovní doby strávené na jednotlivých projektech

Pozice	Projekt	Název	Období												Celkem (%)
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
PM	NP01IFL	ImpressFlex													
	NP02SVR	SmartVest Rapid													
	NP03NW	NanoWise													
MM	NP01IFL	ImpressFlex													
	NP02SVR	SmartVest Rapid													
	NP03NW	NanoWise													
Celkem (%)															

Vysvětlivky: PM – Product manager, MM – Marketing manager.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Při zjišťování nákladů spojených s novými produkty jsem dále prověřila bilanci pracovních příkazů a standardní náklady se zdají být dobře. Sledování výrobních odchylek je důležité, protože první šarže mohou být mnohdy velice neúspěšné a mohou s sebou nést například větší spotřebu materiálu. Nicméně po prověření jsem neshledala velký dopad na tuto spotřebu. Pro zefektivnění a lepší přehled by bylo dobré vypracovat formulář pro sledování výrobních odchylek, do kterého by vedoucí pracovníci zaznamenávaly jednotlivé údaje. Návrh sledování výrobních odchylek je uveden v tabulce níže.

Tab. 20: Sledování výrobních odchylek

Sledování výrobních odchylek						
Datum	Projekt	Objem výroby podle pracovního příkazu	STD Spotřeba	Odchylka	Zdůvodnění nad 15 %	Odsouhlasení
Celkem						

Zdroj: Vlastní zpracování.

Posledním návrhem, pro efektivnější řízení nákladů a na zkvalitnění dostupných informací, by bylo vytvoření formuláře pro čtvrtletní reporting. Tento formulář, je znázorněn na příkladu v tabulce č. 21 pro výrobek ImpressFlex. Tabulka reportingu obsahuje dostupná data, která byla zjištěna a popsána v analýze.

Na základě tohoto formuláře by bylo možné sledovat náklady jednotlivých projektů všemi středisky v průběhu roku. Byl by využíván při čtvrtletních schůzích a rovněž by umožnil operativně řešit právě vzniklé problémy.

Tab. 21: Reporting

Reporting								
Projekt: ImpressFlex - NP01IFL					Popis projektu: Sledování nákladů spojených s novými výrobky.			
	Období: 2011				Období: 2012			
	Leden - Září	Říjen	Listopad	Prosinec	Leden	Únor	Březen	Duben - Prosinec
Objem prodeje	0,00	67 189,52	178 809,79	204 870,92	95 392,05	76 944,24	114 998,48	0,00
Standardní náklady	0,00	45 528,10	123 113,61	130 959,74	61 495,68	51 851,43	79 577,80	0,00
Hrubá marže	0,00	21 661,42	55 696,18	73 911,18	33 896,37	25 092,81	35 420,68	0,00
% Hrubé marže	0,00	32%	31%	36%	36%	33%	31%	0,00
Výroba Odchylky	0,00	-0,04	0,00	0,00	0,00	-353,21	0,00	0,00
Výroba Mzdové náklady	0,00	18 666,67	18 666,67	18 666,67	18 666,67	18 666,67	18 666,67	0,00
Výroba Ostatní náklady	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Kvalita Mzdové náklady	0,00	4 666,67	4 666,67	4 666,67	4 666,67	4 666,67	4 666,67	0,00
Kvalita Ostatní náklady	0,00	95 081,63	96 602,50	95 081,63	15 868,05	754,63	336,85	0,00
Marketing a obchod Mzdové náklady	0,00	146 930,00	129 130,00	73 630,00	142 820,00	160 580,00	136 900,00	0,00
Marketing Náklady na propagaci	0,00	193 771,80	61 500,00	83 256,00	26 600,00	14 630,00	32 764,00	0,00
Celkové náklady	0,00	459 116,72	310 565,83	278 143,91	208 621,38	198 944,75	193 334,18	0,00
Operativní zisk	0,00	-437 455,30	-254 869,65	-204 232,73	-174 725,01	-173 851,94	-157 913,50	0,00
% Operativního zisku	0,00	-651%	-143%	-100%	-183%	-226%	-137%	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování.

Závěr

Diplomová práce se zabývá analýzou odlišností v řízení nákladů z pohledu finančního a manažerského účetnictví ve společnosti SpofaDental a. s., která vyrábí nekovové dentální materiály.

Práce je rozdělena na teoretickou část a praktickou část. Teoretická část popisuje odlišné způsoby řízení nákladů subsystémů finančního a manažerského účetnictví a popisuje jejich vzájemné vztahy. Nedílnou součástí je popis způsobů členění nákladů a charakteristika kalkulace po linii výkonu, jakožto nástroj hodnotového řízení. Získané teoretické poznatky jsou aplikovány v praktické části, která analyzuje fungování finančního a manažerského účetnictví v oblasti řízení nákladů. V jednotlivých kapitolách praktické části byly detailně představeny jednotlivé způsoby a metody řízení, které podnik SpofaDental a. s. používá jak ve finančním, tak v manažerském účetním systému.

Finanční účetnictví podniku je vedeno v souladu s právní legislativou. Pravidelné audity dokládají svými výroky ve zprávách auditora jeho bezproblémové fungování. Je důležité připomenout, že podnik SpofaDental a. s. je součástí americké korporace Danaher Corporation a tudíž se fungování finančního účetnictví řídí Americkými všeobecně uznávanými účetními zásadami (US GAAP). Tento fakt se dále odráží na způsobu členění nákladů, které musí korespondovat s mateřskou společností. Pro potřeby korporace je nutné vytvářet americkou výsledovku, která má odlišnou strukturu od výsledovky české. Na americký výkaz zisku a ztráty je pohlíženo přes specifické členění středisek, kdežto český výkaz je zpracováván po účtech a střediska se nezabývá.

Řízením nákladů v podniku se zabývá především manažerské účetnictví. Oddělení controllingu se věnuje rozvíjení metod a postupů manažerského účetnictví, a přispívá tak k podpoře manažerů při plánování a kontrole řízení. Aby manažerské účetnictví mohlo poskytovat potřebné informace, musí čerpat z určitých zdrojů. V případě podniku SpofaDental a. s. se jedná o tři kritéria – účetní osnova, struktura středisek a struktura projektů. Praktická část v oblasti manažerského účetnictví detailně tato tři kritéria zpracovává, dále pak rozpracovává problematiku nákladových cen, sledování nákladů

na výrobu jednotlivých výrobních řad, procesních nákladových kalkulací a problematiku spojenou s výrobky nově uváděnými na trh.

V podniku je možné pohlížet na náklady z několika hledisek - finančního, daňového, manažerského a z hlediska korporace. Podnik používá vlastní způsob členění nákladů, nicméně náklady musí sledovat i podle mateřské společnosti, která nařizuje členění odlišné. Ukázkovým případem je členění nákladů z pohledu účetní osnovy, která je díky požadavkům finančního, daňového a manažerského účetnictví, a díky potřebám mateřské společnosti s ohledem na US GAAP a potřebám reportingu v rámci korporace, velice rozsáhlá. Nicméně se ale v účetní osnově naleznou účty, ke kterým by bylo dobré vytvořit podrobnější analytickou evidenci. Z poznatků, ke kterým jsem dospěla v rámci analýzy, doporučuji strukturu účetní osnovy revidovat.

Dalším předmětem analýzy je členění nákladů podle struktury středisek. Každé středisko si nese své označení, které bylo zavedeno s novým informačním systémem. Nicméně pro reporting mateřské společnosti má každé středisko za povinnost nést označení, které se přiřazuje k číslu střediska korporátního. Podnik disponuje 41 středisky, která se dělí na střediska výrobní (fixní, variabilní), administrativní, obchodní zastoupení a marketing. Toto rozdělení je shodné jak pro interní potřeby podniku, tak i pro celou korporaci. Posledním způsobem členění nákladů je jejich sledování prostřednictvím tzv. projektů, které však nejsou v podniku často využívány, přestože tento způsob informační systém umožňuje. Toto sledování se využívá v případech, kdy je nutné sledovat náklady přes různá nákladová střediska, nebo kdy je potřeba sledovat pouze jednotlivé typy nákladů.

V rámci analýzy dále diplomová práce popisuje problematiku nákladových cen, reprezentující vlastní náklady. Podkapitola se zabývá charakteristikou a způsoby přeceňování cen. K tomuto přecenění dochází pouze v případech nařízených korporací a k častému přeceňování tudíž nedochází. Dvě poslední přecenění proběhla v roce 2006 a 2010. Nicméně poslední přecenění s sebou přineslo změny. Aby mohla být vykalkulována nákladová cena, v roce 2010 se při výpočtech využívaly pouze náklady variabilních středisek. V rámci analýzy jsem zjistila, že do přecenění podnik nezahrnuje spotřebu elektřiny. Mým návrhem je, aby tyto výpočty, které zahrnují pouze lidskou práci, zahrnovaly také strojové hodiny ohodnocené hodnotou spotřeby elektřiny. Bylo by tedy

nutné zavést podrobnou evidenci spotřeby elektřiny jednotlivých středisek. V diplomové práci navrhuji tabulku pro evidenci středisek k vyplňování měsíčních údajů o spotřebě elektrické energie. Smyslem tohoto návrhu je sledovat náklady na elektrickou energii a jejich možné potenciální úspory. Dále by tato evidence umožnila porovnávat data s minulými obdobími a byla by také zdrojem plánování do budoucna.

Další problém vzniká v případech, kdy by podnik SpofaDental a. s. měl zájem sledovat náklady podle korporátního portfolia. Díky tomu, že se tradiční podnikové portfolio liší od korporátního, není možné v mnoha případech tyto informace přesně určit. Řešením by podle mého názoru bylo rozložení nákladů výrobních středisek podle procentuálního klíče. Tento procentuální klíč a rozklad nákladů je uveden v příloze diplomové práce.

Praktická část dále stručně rozebírá problematiku odhadů procesních nákladů obslužných středisek. Tím, že podnik není schopen přesně odhadnout tyto náklady, otevírá se tu možnost řešení prostřednictvím procesních nákladových kalkulací. Návrhem pro stanovení nákladů na proces např. vystavené či přijaté faktury by bylo stanovení příslušného procesu a jeho následný výpočet.

Poslední část diplomové práce se věnuje novým výrobkům a s nimi vzniklými náklady souvisejícími s jejich uvedením na trh. Cílem této podkapitoly byla analýza a identifikace problémů a následný návrh opatření, která by dokázala nabídnout možnosti jak efektivněji náklady sledovat. Smyslem tedy bylo nalézt náklady, které není možné z informačního systému zjistit a náklady, které se v podniku vůbec neevidují. Návrhem řešení je hlubší analýza nákladů, kterou by bylo možné zpracovávat na základě nově vytvořených projektů, které by umožnily přesné sledování vzniklých nákladů. Nezbytnou součástí návrhu je také navržený formulář reportingu, který by umožnil na schůzích prezentovat zjištěná data, na jejichž základě by bylo možné přehledně sledovat vývoj nákladů.

Závěrem je možné říci, že cíl diplomové práce byl splněn. Teoretická část popisuje odlišnosti v řízení nákladů obou subsystemů a praktická část prezentuje konkrétní způsoby řízení nákladů v praxi.

Seznam použité literatury

Citace

FIBÍROVÁ, J., ŠOLJAKOVÁ, L., WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vydání Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-299-0.

HRADECKÝ, M., LANČA, S., ŠIŠKA, L. *Manažerské účetnictví*. 1. vydání Praha: GRADA Publishing, a. s., 2008. ISBN 978-80-247-2471-3.

KRÁL, B., aj. *Manažerské účetnictví*. 2., rozšířené vydání Praha: Management Press, 2006. ISBN 978-80-7261-141-6.

POPESKO, B. *Moderní metody řízení nákladů*. 1. vydání Praha: GRADA Publishing, a. s., 2009. ISBN 978-80-247-2974-9.

PRAŽÁKOVÁ, M. *Řízení nákladů z pohledu finančního a manažerského účetnictví*. [Diplomová práce]. Liberec: Technická univerzita v Liberci – Ekonomická fakulta, 2010.

SPOFADENTAL A.S. *Metodický pokyn 1.6 – Dlouhodobý hmotný, nehmotný a investiční majetek. Interní materiály podniku*.

SPOFADENTAL A.S. *Metodický pokyn 1.5 – Oceňování zásob a evidence. Interní materiály podniku*.

SpofaDental a.s. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.spofadental.com>>.

SpofaDental a.s. [online]. [cit. 2012-02-22]. Dostupný z WWW: <<http://www.spofadental.com/cz.aspx>>.

Zákon ČNR č. 563/1991 Sb., *o účetnictví*, ve znění k 1. 1. 2012.

Zákon ČNR č. 586/1992 Sb., *o daních z příjmů*, ve znění k 1. 1. 2012.

Bibliografie

DĚDKOVÁ, J., HONZÁKOVÁ I. *Základy marketingu pro kombinované studium*. 1. vydání Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2005. ISBN 80-7083-908-2.

DRURY, C. *Management and Cost Accounting*. 6th ed., London: Thompson Business Press, 2004. ISBN 978-1-8448-0028-8.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 18. vydání Praha: POLYGON, 2008. ISBN 978-80-7273-152-7.

Seznam příloh

PŘÍLOHA A	Účetní zápis	I
PŘÍLOHA B	Rozpis účtu 389 010 k 31. 12. 2011	II
PŘÍLOHA C	Středisková struktura	IV
PŘÍLOHA D	Procentuální alokační tabulka	VI
PŘÍLOHA E	Kalkulace nákladů podle jednotlivých středisek v prosinci 2010	VII
PŘÍLOHA F	Porovnání českého a amerického portfolia	IX
PŘÍLOHA G	Ostatní náklady spojené s novými výrobky	XII
PŘÍLOHA H	Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, CF	XIV

Příloha A - Účetní zázpis

Korenek

Relace Příkazy Aktivní relace Konfigurace Nápgvěda

pmgltrmt.p P1V5 25.13.1 Údržba standardních transakcí 16/03/12

SpofaDental a.s.

Reference HK: JL120316000001 Typ: JL Účinnost: 16/03/12 Období: 3/2012

Měna: Kč Celk.: 0.00 Zákl celk.: 0.00

Deník: Číslo záznamu:

Jednotka: 1000 Dávka: K1200074 Oprava: Ne

Pol.	Účet	Projekt	Jed.	Měn	Částka MÁ DÁTI	Částka DAL
	Informace účtů					
	Účet: 321010		000	Kč	0.00	0.00
	Podúčet:					
	Nákl. stř.: 3460					
	Projekt: AL01COMN					

F1-Start F2-Náp F3-Vlož F4-Konec F5-Vymazat F7-Znovu F8-Vynuluj

Zdroj: Informační systém podniku SpofaDental a. s.

Příloha B - Rozpis účtu 389 010 k 31. 12. 2011

Vlastník (Reconciliation owner): Stanislava Klabanová

Měna (Currency): CZK

Rozpis účtu (Account reconciliation):	389 010
Dohadné účty pasivní	

HFM account No:	26910
Accrued Liabilities	

Popis (Description)	Minulé období (Last Period)	Aktuální období (Current period)	Částka (Amount)
Plyn	400 000,00	-400 000,00	0,00
Elektřina	290 000,00	-290 000,00	0,00
Voda	120 000,00	-120 000,00	0,00
Audit - ERNST & YOUNG	600 000,00	-235 000,00	365 000,00
Právní služby - Novotný	55 000,00	75 000,00	130 000,00
Operativní leasing nový 5/07	191 975,00	-34 632,65	157 342,35
Doprava	230 000,00	-230 000,00	0,00
Doprava Korporace	65 000,00	-65 000,00	0,00
Aktiva	60 000,00	-60 000,00	0,00
Archiv	8 000,00	-8 000,00	0,00
Prádlo	12 100,00	-12 100,00	0,00
Penzijní pojištění	47 100,00	-47 100,00	0,00
Cestovné	25 000,00	-25 000,00	0,00
Reprefond	28 000,00	-28 000,00	0,00
Obědy	120 000,00	-120 000,00	0,00
PHM	100 000,00	-100 000,00	0,00
Práce externí - Ukrajinci	94 000,00	-94 000,00	0,00
Úklid Zima	60 000,00	-60 000,00	0,00
Účetní služby - Rumunsko	17 000,00	-11 000,00	6 000,00
Telefony	84 000,00	-84 000,00	0,00
celní služby	20 000,00	-20 000,00	0,00
JVZ pohotovost, údržba	55 000,00	-55 000,00	0,00
Daňové a účetní poradenství	120 000,00	20 000,00	140 000,00
Geant Thorton za 2 měs. OZ08	100 000,00	-100 000,00	0,00
Obalový materiál Šuda	35 000,00	-35 000,00	0,00
2000 malování kanceláří	8 000,00	-8 000,00	0,00
2000 ubytování USD	3 000,00	-3 000,00	0,00
Jodisol 8000	20 000,00	-20 000,00	0,00
Audit GP 2000	200 000,00	0,00	200 000,00
Oprava dveří a rampy skladu 5412	60 000,00	-60 000,00	0,00
Oprava dveří a rampy	50 000,00	-50 000,00	0,00
Oprava čerpadel 6000	160 000,00	-160 000,00	0,00

Angličtina Rybková 1000	20 000,00	0,00	20 000,00
Lencová prohlídky 1100	12 500,00	-12 500,00	0,00
Google 518.210 - 1600	28 000,00	-28 000,00	0,00
518.080-8000 rekl.akce A Silicones	140 000,00	-140 000,00	0,00
501.214/6000 brusné kameny	4 600,00	-4 600,00	0,00
511.010 - opravy var. výroba	80 000,00	-80 000,00	0,00
511.030 - oprava budov	140 000,00	-140 000,00	0,00
518.031-OZ02 - leasing 10/11	24 000,00	-24 000,00	0,00
518.031-OZ06 - leasing 10/11	20 000,00	-20 000,00	0,00
501.351/OZ01 nábytek	40 000,00	-40 000,00	0,00
518.200/OZ01 stěhování	40 000,00	-40 000,00	0,00
518.060/OZ08 právní služby	100 000,00	0,00	100 000,00
518.210/1500 Minerva APSO	15 000,00	-15 000,00	0,00
518.210/1600 Služby 3 firmy	85 000,00	-85 000,00	0,00
512.011/OZ00 školení ATRUM	30 000,00	-30 000,00	0,00
513.019/OZ00 hotel ATRUM	10 000,00	-10 000,00	0,00
518.070/8000 reklamní předměty	25 000,00	-25 000,00	0,00
518.051/8000 inzerce	50 000,00	-50 000,00	0,00
518.031/3211 leasing Heroutová	45 450,00	-30 300,00	15 150,00
501.214/6000 kolečka,váhy,lamino		6 400,00	6 400,00
501.351/3460 detektor plynu		7 000,00	7 000,00
501.212/3480 ochranná obuv		1 800,00	1 800,00
518.051/8000 inzerce Impress Flex		26 000,00	26 000,00
518064/1100 vyhledávání zaměstnanců		200 000,00	200 000,00
518060/OZ00 právní služby EM		50 000,00	50 000,00
31.12.11 přeplatek pojist. plnění Pavlas		51 153,00	51 153,00
31.12.11 pojistní Marsch		35 210,00	35 210,00
KS (Ending Balance)	4 347 725,00	-2 968 932,65	1 511 055,35

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.

Příloha C - Středisková struktura

Středisko	Název	HFM Number	HFM Description	HFM Type
1000	Generální ředitelství	4010	General Manager	General and Administration
1020	Zmetky výroby	1020	Regulatory Affairs Services	Manufacturing
1100	Řízení lidských zdrojů	7010	Human Resources Administration	General and Administration
1200	Správa majetku a rizik	4013	Orange Facilities/Site Services	General and Administration
1500	IT oddělení	6100	IT Department	General and Administration
1600	Online Marketing	2040	Support Services	Selling and Marketing
2000	Ekonomický úsek	5010	Finance	General and Administration
3000	Řízení výroby	1412	Plant Supervision	MfgSpendingF
3200	Site Operations Manager	1412	Plant Supervision	MfgSpendingF
3300	Pryskyřice	1922	Resins	MfgSpendingV
3420	Formovací a alginátové hmoty	1920	Impression Materials	MfgSpendingV
3430	Balírna, plnírna	1921	Composits	MfgSpendingV
3450	Vosky a termoplasty	1923	Wax	MfgSpendingV
3460	Výroba zubů	1924	Teeth	MfgSpendingV
3480	Vosky Romulus	1923	Wax	MfgSpendingV
3500	Production Planning	1105	Master Planning and Forecasting	MfgSpendingF
3600	Engineering	1210	Production Engineering Administration	MfgSpendingF
3700	Team Leaders (Přední dělníci)	1611	Team Leaders	MfgSpendingV
4000	Jištění jakosti	1310	Quality Assurance	MfgSpendingQA
4400	Kontrola kvality	1311	Chemical QC	MfgSpendingQA
5000	Logistika a zásobování	1105	Master Planning and Forecasting	MfgSpendingF
5100	Freight In (Doprava)	1609	Freight In	MfgSpendingV
5200	Procurement (Zásobování)	1130	Purchasing	MfgSpendingF
5300	Commodity Manager	1130	Purchasing	MfgSpendingF

5410	Sklad materiálových zásob	1190	Receiving	MfgSpendingF
5412	Sklady hotových výrobků	3050	Shipping and Packaging	MfgSpendingD
5500	Realizace zakázek	3111	Account Services	Selling and Marketing
6000	Údržba	1212	Mechanical Supervision	MfgSpendingF
7000	Administrace obchodu	3110	Sales Administration	Selling and Marketing
8000	Marketing	2110	Marketing	Selling and Marketing
OZ00	ČR obchodní zastoupení	3850	Non - U.S. Sales - Czech Republic	Selling and Marketing
OZ01	Rumunsko obchodní zastoupení	3851	Non - U.S. Sales - Romania	Selling and Marketing
OZ02	Maďarsko obchodní zastoupení	3852	Non - U.S. Sales - Hungary	Selling and Marketing
OZ03	Bulharsko obchodní zastoupení	3853	Non - U.S. Sales - Bulgaria	Selling and Marketing
OZ04	Slovensko obchodní zastoupení	3854	Non - U.S. Sales - Slovakia	Selling and Marketing
OZ05	Ukrajina obchodní zastoupení	3855	Non - U.S. Sales - Ukrain	Selling and Marketing
OZ06	Balkán obchodní zastoupení	3856	Non - U.S. Sales - Balcans	Selling and Marketing
OZ07	Polsko obchodní zastoupení	3857	Non - U.S. Sales - Poland	Selling and Marketing
OZ08	Rusko obchodní zastoupení	3858	Non - U.S. Sales - Russia	Selling and Marketing
OZ10	Ostatní prodejní teritoria	3860	Non - U.S. Sales - Other	Selling and Marketing
OZ12	Pobaltí obchodní zastoupení	3862	Non - U.S. Sales - Baltic	Selling and Marketing

HFM Number, Description, Type – označení pro korporaci.

MfgSpendingF - Manufacturing Spending Fixed – fixní výdaje na výrobu.

MfgSpendingV - Manufacturing Spending Variable – variabilní výdaje na výrobu.

MfgSpendingD - Manufacturing Spending Distribution – výdaje na distribuci.

MfgSpendingQA - Manufacturing Spending Quality and Insurance – jištění kvality.

General and Administration – generální ředitelství a administrativa.

Selling and Marketing – prodej a marketing.

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.

Příloha D - Procentuální alokační tabulka

Procentuální alokační tabulka přímých výrobních středisek							
Nákladové středisko	Přímé výrobní nákladové středisko	Řízení výroby	DBS	Kontrola kvality	Údržba	Logistika	Zásobování
		3 000	3 100	4 400	6 000	5 000	5 410
3 300	Pryskyřice	4,0 %	14,0 %	22,4 %	3,0 %	7,6 %	8,3 %
3 420	Formovací a alginátové hmoty	6,0 %	14,0 %	16,0 %	15,0 %	20,5 %	26,1 %
3 430	Balírna, plnírna	19,0 %	15,0 %	17,2 %	11,0 %	21,7 %	18,4 %
3 440	Cementy	20,0 %	14,0 %	17,2 %	11,0 %	19,4 %	14,4 %
3 450	Vosky	6,0 %	14,0 %	3,2 %	4,0 %	2,8 %	3,7 %
3 460	Výrob zubů	40,0 %	15,0 %	16,0 %	45,0 %	14,5 %	5,9 %
3 470	Silikony	5,0 %	14,0 %	8,0 %	11,0 %	13,5 %	23,1 %
Režijní náklady		100 %	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %

Vysvětlivky: DBS – Danaher Business System – náklady na administraci systému neustálého zlepšování.

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.

Příloha E - Kalkulace nákladů podle jednotlivých středisek v prosinci 2010

Rozpočet 2011 (Kč)								
Náklady	Variabilní							
	Resins	Impression Materials	Composits	Resins	Wax	Teeth	Freight In	Team Leader
	1912	1920	1921	1922	1923	1924	1609	1611
Salaries	815 596,50	2 484 606,00	2 342 028,00	0,00	1 576 908,00	6 982 276,50	0,00	1 251 172,50
Overtime	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Fringe Benefits	362 501,01	1 123 640,33	1 133 176,89	0,00	722 287,25	3 686 500,78	0,00	555 854,27
Bonus	117 030,00	352 783,20	336 241,30	0,00	213 583,90	948 783,38	0,00	183 363,60
Comission	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Allocations	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Depreciation	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Promotional Expenses	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Show Seminars Sales Meetings	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Samples	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Property Related	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Utilities	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Employee HR Program	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Other Spend	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Supplies	0,00	410 000,00	370 000,00	70 000,00	100 000,00	692 000,00	0,00	6 000,00
IT	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Professional Services	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Freight & Customs	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 450 000,00	0,00
Travel Expenses	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Temp Help	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Repair and Maintenance	0,00	380 000,00	280 000,00	0,00	0,00	300 000,00	0,00	0,00
Celkem	1 295 127,51	4 751 029,53	4 461 446,19	70 000,00	2 612 779,15	12 609 560,65	3 450 000,00	1 996 390,37

Fixní								Celkem	Výroba
Master Planning and Forecasting	Purchasing	Receiving	Production Engineering Administration	Mechanical supervision	Quality Assurance	Chemical QC	Plant Supervision		
1105	1130	1190	1210	1212	1310	1311	1412		
801 178,50	1 677 697,50	1 103 919,00	1 656 769,50	2 376 882,00	2 063 065,50	2 425 276,50	3 376 161,00	30 933 537,00	30 933 537,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
351 002,67	721 635,93	477 148,51	701 359,42	1 008 718,78	1 028 251,24	1 069 838,62	1 423 438,97	14 365 354,66	14 365 354,66
131 017,58	304 149,35	132 517,80	272 499,38	289 443,83	294 125,03	387 425,33	450 777,15	4 413 740,80	4 413 740,80
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 723 984,00	5 723 984,00	5 723 984,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5 800 000,00	5 800 000,00	5 800 000,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	168 000,00	0,00	0,00	0,00	252 000,00	0,00	448 000,00	868 000,00	868 000,00
22 200,00	112 000,00	710 000,00	6 000,00	2 312 000,00	33 000,00	210 000,00	226 000,00	5 279 200,00	5 459 200,00
0,00	0,00	0,00	0,00	40 000,00	10 200,00	0,00	0,00	50 200,00	50 200,00
0,00	0,00	115 200,00	0,00	0,00	562 000,00	84 000,00	0,00	761 200,00	761 200,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 450 000,00	3 450 000,00
6 000,00	236 000,00	44 800,00	24 000,00	28 200,00	288 000,00	0,00	466 400,00	1 093 400,00	1 093 400,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
0,00	0,00	600 000,00	0,00	3 480 000,00	0,00	160 000,00	0,00	5 200 000,00	5 200 000,00
1 311 398,74	3 219 482,78	3 183 585,31	2 660 628,29	9 535 244,61	4 530 641,77	4 336 540,45	17 914 761,12	77 938 616,46	78 118 616,46

Vysvětlivky: označení středisek viz příloha C.

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.

Příloha F - Porovnání českého a amerického portfolia

Tab. F1: Kontingenční tabulka pro porovnání portfolia

Tradiční české portfolio	Korporátní americké portfolio	Částka (Kč)	Srovnání (%)
Dental Resins	RESTORATION	20 370 600,71	
Dental Resins Total (3300)		20 370 600,71	100 %
Filling Materials	ALL OTHER	1 183,43	0 %
	BONDING AGENTS	2 049 183,48	3 %
	CEMENTS	43 318 287,84	61 %
	COMPOSITE	21 388 527,27	30 %
	OTHER DENTAL	4 748 608,41	7 %
Filling Materials Total (3430)		71 505 790,43	100 %
Impression Materials	IMPRESSION	70 701 454,08	
Impression Materials Total (3420)		70 701 454,08	100 %
Other Laboratory Materials	ALL OTHER	288 013,36	1 %
	STONES AND INVESTMENTS	16 920 379,13	62 %
	SUNDRIES	1 915 456,86	7 %
	WAX	8 190 285,32	30 %
Other Laboratory Materials Total (3450)		27 314 134,67	100 %
Others	ALL OTHER	35 058,30	
Others Total		35 058,30	100 %
Pharmaceuticals	OTHER DENTAL	18 327 708,48	88 %
	PROPHYLAXIS	1 303 454,67	6 %
	SUNDRIES	1 256 479,79	6 %
Pharmaceuticals Total (3430)		20 887 642,94	100 %
Teeth	OTHER DENTAL	35 814 548,22	
Teeth Total (3460)		35 814 548,22	100 %
Technical Materials	ALL OTHER	1 142 674,49	
Technical Materials Total (3300)		1 142 674,49	100 %
Celkem		247 771 903,84	100 %

Vysvětlivky: označení středisek viz příloha C.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. F2: Procentuální porovnání českého a amerického portfolia

	České portfolio (%)						
	3300	3430	3420	3440	3430	3460	3300
Americké portfolio	Dental Resins	Filling Materials	Impression Materials	Other Laboratory Materials	Pharmaceuticals	Teeth	Technical Materials
All other				1 %			100 %
Bonding Agents		3 %					
Cements		60 %					
Composite		30 %					
Impression			100 %				
Other Dental		7 %			88 %	100 %	
Prophylaxis					6 %		
Restoration	100 %						
Stones and Investments				62 %			
Sundries				7 %	6 %		
Wax				3 %			

Vysvětlivky: označení středisek viz příloha C.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tab. F3: Rozdělení nákladů podle českého portfolia

	České portfolio							Celkem (Kč)
	3300	3430	3420	3440	3430	3460	3300	
	Dental Resins	Filling Materials	Impression Materials	Other Laboratory Materials	Pharmaceuticals	Teeth	Technical Materials	
	Náklad (Kč)							
Americké portfolio	1 296 871,13	3 435 313,57	4 751 029,53	2 612 779,15	1 026 132,62	12 609 560,65	68 256,38	25 799 943,03
All other				26 127,79			68 256,38	94 384,17
Bonding Agents		103 059,41						103 059,41
Cements		2 061 188,14						2 061 188,14
Composite		1 030 594,07						1 030 594,07
Impression			4 751 029,53					4 751 029,53
Other Dental		240 471,95			902996,71	12 609 560,65		13 753 029,31
Prophylaxis					61567,96			61 567,96
Restoration	1 296 871,13							1 296 871,13
Stones and Investments				1 619 923,07				1 619 923,07
Sundries				182 894,54	61567,96			244 462,50
Wax				78 383,37				78 383,37
Celkem (Kč)	1 296 871,13	3 435 313,57	4 751 029,53	1 907 328,78	1 026 132,62	12 609 560,65	68 256,38	25 094 492,66

Vysvětlivky: označení středisek viz příloha C.

Zdroj: Vlastní zpracování.

Příloha G - Ostatní náklady spojené s novými výrobky

Číslo faktury	Datum	Dodavatel	Popis	Náklad (Kč)		
				SmartVest Rapid	ImpressFlex	NanoWise
21023226	2010-08-16	Dentamed spol. s r. o.	Testování		8 399,73	
21023838	2010-10-06	Dentamed spol. s r. o.	Testování		3 118,11	
21121467	2011-05-02	Mgr. Věra Tautová	Korektura textu, překlad	1 306,00		
21121593	2011-05-11	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a předtiskové práce	19 900,00		
21121594	2011-05-11	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a předtiskové práce	2 180,00		
21121595	2011-05-11	Quattro-Production s. r. o.	Grafické, předtiskové a tiskové práce	6 390,00		
21121656	2011-05-12	Česká stomatologická komora	Uveřejnění inzerátu v časopise	30 000,00		
21121950	2011-06-06	Roman Bednář	Testování, konzultace, blog	60 750,00		
21122018	2011-06-10	Česká stomatologická komora	Uveřejnění inzerátu v časopise	10 800,00		
21122219	2011-06-27	Dental Group s. r. o.	Reklama v magazínu	19 725,00		
21122572	2011-07-30	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a tiskové práce	13 340,00		
21122574	2011-07-30	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a tiskové práce	17 442,00		
21122889	2011-08-25	Jansa, Mokry	Registrace mezinárodní OZ	7 500,00	7 500,00	
21123201	2011-10-03	Quattro-Production s.r.o.	Grafické a předtiskové práce		11 000,00	
21123359	2011-10-03	Dental Group s. r. o.	Reklama v magazínu	3 800,00		
21123411	2011-10-07	Quattro-Production s. r. o.	Grafické, předtiskové a tiskové práce	6 250,00		
21123474	2011-10-11	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a předtiskové práce		33 916,00	
21123475	2011-10-11	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a předtiskové práce	1 690,00		
21123553	2011-10-17	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a reklamní práce		12 280,80	
21123554	2011-10-17	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a tiskové práce		38 675,00	

21123701	2011-10-31	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a reklamní práce		24 900,00	
21123736	2011-10-31	Kristián spol. s r. o.	Prezentace s produktovými spoty		73 000,00	
21124032	2011-11-30	Česká stomatologická komora	Uveřejnění inzerátu v časopise		30 000,00	
21124032	2011-11-02	Česká stomatologická komora	Reklamní prezentace		30 000,00	
21124032	2012-03-13	Česká stomatologická komora	Inzerce v časopise		12 500,00	
21124097	2011-12-05	Dental Group s. r. o.	Reklama v magazínu	4 475,00	4 475,00	
21124111	2011-12-06	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a předtiskové práce		4 370,00	
21124500	2011-12-27	Quattro-Production s. r. o.	Grafické, tiskové a reklamní práce		10 830,00	
21124589	2011-12-31	Dental Group s. r. o.	Reklama v magazínu	23 100,00		
21124637	2011-12-31	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a reklamní práce		31 600,00	
21124641	2011-12-30	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a tiskové práce		15 195,00	
21124649	2011-12-31	Quattro-Production s. r. o.	Grafické a reklamní práce		4 116,00	
21140900	2011-12-09	DentAll s. r. o.	Reklama		12 670,00	
21220051	2012-01-13	Jansa, Mokřý	Právní služby - řešerše mezinárodní OZ			4 000,00
21220311	2012-01-31	StomaTeam s. r. o.	Inzertní služby		26 600,00	
21220345	2012-02-07	Úřad průmyslového vlastnictví	Poplatek přihlášení na ochrannou známku			5 000,00
21220348	2012-02-13	Jansa, Mokřý	Registrace národní OZ			5 000,00
21220630	2012-02-28	Dental Group s. r. o.	Reklama		14 630,00	
	2012-03-19	HU-FA Dental s. r. o.	Inzerce v časopise		5 564,00	
	2011-11-01	Jansa, Mokřý	Právní služby - znovupodání přihlášky Oz		1 500,00	
	2012-03-06	StomaTeam s. r. o.	Inzerce v časopise		14 700,00	
	2011		Registrace Rusko	152 979,78	134 283,90	
	2011		Registrace Ukrajina	27 450,30	140 961,00	
	2011		Příprava grafik obalů a návodů	5 000,00	10 000,00	
Celkem (Kč)				414 078,08	716 784,54	14 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování.

Příloha H - Rozvaha, výkaz zisku a ztráty, CF

ROZVAHA (v tis. Kč)	Běžné účetní období 2011			Minulé účetní období 2010
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
AKTIVA CELKEM	768 641	-184 144	584 498	521 683
POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ ZÁKLADNÍ KAPITÁL				
DLOUHODOBÝ MAJETEK	507 000	-161 200	345 800	84 912
Dlouhodobý nehmotný majetek	22 952	-18 975	3 977	4 411
Zřizovací výdaje				
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje				
Software	18 675	-14 994	3 681	3 143
Ocenitelná práva	4 181	-3 981	200	400
Goodwill				
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek				
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	96		96	868
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				
Dlouhodobý hmotný majetek	219 022	-142 163	76 859	80 501
Pozemky	2 094		2 094	2 094
Stavby	120 439	-54 453	65 986	67 157
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	114 686	-100 388	14 298	16 763
Pěstitelské celky trvalých porostů				
Dospělá zvířata a jejich skupiny				
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	35		35	35
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek				1 222
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek				
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-18 232	12 678	-5 554	-6 770
Dlouhodobý finanční majetek	265 026	-62	264 964	0
Podíly v ovládaných a řízených osobách	62	-62	0	
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem				
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	264 964		264 964	
Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv				
Jiný dlouhodobý finanční majetek				
Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek				
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				
OBĚŽNÁ AKTIVA	258 326	-22 944	235 382	433 719
Zásoby	23 928	-2 282	21 646	23 815
Materiál	13 023	-1 515	11 508	13 973
Nedokončená výroba a polotovary	5 861	-428	5 433	5 813
Výrobky	4 491	-339	4 152	4 018
Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
Zboží				
Poskytnuté zálohy na zásoby	553		553	11

Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
Pohledávky z obchodních vztahů				
Pohledávky - ovládající a řídící osoba				
Pohledávky - podstatný vliv				
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
Dlouhodobé poskytnuté zálohy				
Dohadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)				
Jiné pohledávky				
Odložená daňová pohledávka				
Krátkodobé pohledávky	78 915	-20 662	58 253	293 601
Pohledávky z obchodních vztahů	69 222	-20 662	48 560	37 010
Pohledávky - ovládající a řídící osoba				243 764
Pohledávky - podstatný vliv				
Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
Stát - daňové pohledávky	9 077		9 077	11 966
Krátkodobé poskytnuté zálohy	169		169	418
Dohadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)	93		93	
Jiné pohledávky	354		354	443
Krátkodobý finanční majetek	155 483	0	155 483	116 303
Peníze	27		27	120
Účty v bankách	155 456		155 456	116 183
Krátkodobé cenné papíry a podíly			0	
Pořizovaný krátkodobý finanční majetek				
OSTATNÍ AKTIVA - PŘECHODNÉ ÚČTY AKTIV	3 315	0	3 316	3 052
Časové rozlišení	3 315	0	3 316	3 052
Náklady příštích období	3 315		3 316	3 052
Komplexní náklady příštích období				
Příjmy příštích období				

	Stav v běžném účetním období 2011	Stav v minulém účetním období 2010
PASIVA CELKEM	584 498	521 683
VLASTNÍ KAPITÁL	521 397	341 242
Základní kapitál	53 801	53 801
Základní kapitál	53 801	53 801
Kapitálové fondy	2 667	-150
Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	12 653	12 653
Zákonný rezervní fond	12 653	12 653
Výsledek hospodaření minulých let	396 642	253 230
Nerozdělený zisk minulých let	396 642	253 230
Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ / -)	55 634	21 708
CIZÍ ZDROJE	63 101	180 441
Rezervy	18 257	7 585
Ostatní rezervy	18 257	7 585
Dlouhodobé závazky	115	572
Krátkodobé závazky	44 729	172 284
Závazky z obchodních vztahů	28 186	29 517
Závazky - ovládající a řídící osoba		122 084
Závazky - podstatný vliv		
Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
Závazky k zaměstnancům	4 517	4 508
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	2 428	1 769
Stát - daňové závazky a dotace	735	439
Přijaté zálohy	53	81
Vydané dluhopisy		
Dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky)	8 731	12 950
Jiné závazky	79	936
Bankovní úvěry a výpomoci	0	0
OSTATNÍ PASIVA - PŘECHODNÉ ÚČTY PASIVNÍ	0	0
Časové rozlišení	0	0
Výdaje příštích období		

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY (v tis. Kč)	Stav v běžném účetním období 2011	Stav v minulém účetním období 2010
Tržby za prodej zboží		
Náklady vynaložené na prodané zboží		
Obchodní marže	0	0
Výkony	313 561	315 291
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	314 289	320 603
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-740	-5 312
Aktivace	12	
Výkonová spotřeba	148 658	156 171
Spotřeba materiálu a energie	93 927	95 800
Služby	54 731	60 371
Přidaná hodnota	164 903	159 120
Osobní náklady	102 595	102 123
Mzdové náklady	77 304	77 375
Odměny členům orgánů společnosti a družstva		
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	22 381	21 907
Sociální náklady	2 910	2 841
Daně a poplatky	1 834	2 417
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	10 166	8 784
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	1 171	615
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	692	112
Tržby z prodeje materiálu	479	503
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	333	316
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku		
Prodaný materiál	333	316
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	1 844	2 658
Ostatní provozní výnosy	1 096	1 193
Ostatní provozní náklady	1 997	1 430
Převod provozních výnosů		
Převod provozních nákladů		
Provozní výsledek hospodaření	48 401	43 200
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		
Prodané cenné papíry a podíly		
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
Náklady z finančního majetku		
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
Změna stavu rezerv a opravných položek ve fin. oblasti		
Výnosové úroky	3 813	3 784

Nákladové úroky		5 893
Ostatní finanční výnosy	16 249	7 673
Ostatní finanční náklady	-598	23 252
Převod finančních výnosů		
Převod finančních nákladů		
Finanční výsledek hospodaření	20 660	-17 688
Daň z příjmů za běžnou činnost	13 427	3 804
- splatná	13 884	3 908
- odložená	-457	-104
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	55 634	21 708
Mimořádné výnosy		
Mimořádné náklady		
Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0
- splatná		
- odložená		
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55 634	21 708
Výsledek hospodaření před zdaněním	69 061	25 512

CASH FLOW (v tis. Kč)	Stav v běžném období	Stav v minulém období 2010
<i>Peněžní toky z provozní činnosti</i>		
Výsledek hospodaření za běžnou činnost bez zdanění (+/-)	69 061	25 512
Úpravy o nepeněžní operace	17 548	0
Odpisy stálých aktiv a pohledávek	11 381	
Změna stavu opravných položek		
Změna stavu rezerv	10 672	
Kurzové rozdíly		
(Zisk) / ztráta z prodeje stálých aktiv	-692	
Úrokové náklady a výnosy	-3 813	
Ostatní nepeněžní operace (např. přecenění na reálnou hodnotu do HV, přijaté dividendy)		
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, placenými úroky a mimořádnými položkami	86 609	25 512
Změna stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-11 982	0
Změna stavu zásob	2 169	
Změna stavu obchodních pohledávek	-11 550	
Změna stavu ostatních pohledávek a přechodných účtů aktiv	2 870	
Změna stavu obchodních závazků	-1 331	
Změna stavu ostatních závazků, krátkodobých úvěrů a přechodných účtů pasiv	-4 140	
Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, placenými úroky a mimořádnými položkami	74 627	25 512
Placené úroky		
Placené daně	-13 427	
Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými položkami		
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	61 200	25 512
<i>Peněžní toky z investiční činnosti</i>		
Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv	-272 269	
Příjmy z prodeje stálých aktiv	692	
Poskytnuté půjčky a úvěry	243 764	
Přijaté úroky	3 813	
Přijaté dividendy		
Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-24 000	0
<i>Peněžní toky z finanční činnosti</i>		
Změna stavu dlouhodobých závazků a dlouhodobých, příp. krátkodobých, úvěrů	-122 541	
Dopady změn základního kapitálu na peněžní prostředky		

Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku		
Dopad ostatních změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	124 521	
Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	1 980	0
Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků	39 180	25 512
Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	25 512	0
Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	64 692	25 512

Zdroj: Interní materiály podniku SpofaDental a. s.